

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft
und der Republik Österreich zur Vermeidung
der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern
vom Einkommen und vom Vermögen sowie auf dem Gebiete
der Nachlass- und Erbschaftssteuern

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MARCEL BEBIÉ
von Wallisellen und Illnau ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppiger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507228_0039

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft
und der Republik Österreich zur Vermeidung
der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern
vom Einkommen und vom Vermögen sowie auf dem Gebiete
der Nachlass- und Erbschaftssteuern

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
MARCEL BEBIÉ
von Wallisellen und Illnau ZH

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppiger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 3. Dezember 1986

Der Dekan:
Prof. Dr. Claudio Soliva

Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Band 66 der Reihe
Zürcher Studien zum öffentlichen Recht
Herausgegeben von Mitgliedern der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich

Meinen Eltern

VORWORT

Die zweite Hälfte des 20. Jahrhunderts ist geprägt von einer starken Zunahme der internationalen wirtschaftlichen Verflechtung. Diese betrifft einerseits den Warenverkehr, auf welchem Gebiet sich für die schweizerische Industrie sowohl import- wie auch exportseitig eine hohe Abhängigkeit vom Weltmarkt offenbart, anderseits aber auch die Verteilung wirtschaftlicher Aktivitäten im internationalen Wirtschaftsraum, wo vorwiegend international tätige Konzerngesellschaften operieren. Das internationale Freizügigkeitsprinzip bringt es mit sich, dass sich auch das einzelne Individuum einer erhöhten Mobilität bedient.

Als Folge hievon treten im zwischenstaatlichen Verhältnis oftmals konkurrierende Besteuerungsansprüche auf, welche nicht nur Nachteile in volks- und betriebswirtschaftlicher Hinsicht mit sich bringen und den Prinzipien der Steuergerechtigkeit resp. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen, sondern die darüber hinaus geeignet sind, den internationalen Warenverkehr ernstlich zu behindern.

Wenngleich mit dem Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Osterreich ein bewährter, auf der Basis freundnachbarlicher Beziehungen abgeschlossener Staatsvertrag, der in der Anwendung weitgehend problemlos ist, im Zentrum dieser Arbeit steht, rechtfertigt es alleine schon die starke Kapitalverflechtung dieser Staaten, näher auf das DBAA 1974 einzugehen.

So ist die Schweiz insbesondere der derzeit grösste Investor in Osterreich und nimmt auch unter den Handelspartnern des Nachbarlandes den dritten Rang ein; zudem weist die Schweiz nicht nur eine sehr stabile Wirtschafts- und Währungslage, sondern vor allem auch im Vergleich zu Osterreich eine wesentlich tiefere Gesamtsteuerbelastung auf. Die Republik Osterreich ihrerseits ist der sechstwichtigste Abnehmer schweizerischer Waren; darüberhinaus stellen auch die rund 6500 österreichischen Grenzgänger, die in der Schweiz beschäftigt sind, einen nicht zu vernachlässi-

genden Berührungspunkt der Besteuerungsinteressen beider Staaten dar.

Für die theoretische Auseinandersetzung mit dem im Zentrum dieser Arbeit stehenden zwischenstaatlichen Abkommen habe ich mich bei der Fülle doppelbesteuerungsrechtlicher Literatur vornehmlich auf Abhandlungen beschränkt, welche nach 1960 erschienen sind. Diese Beschränkung rechtfertigt sich nur schon durch den Umstand, dass das DBAA 1974 auf der Basis der OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens von 1963 resp. der Nachlässe und Erbschaften von 1966, abgeschlossen wurde.

Ueberdies war mir sehr viel daran gelegen, gerade auch auf die praktische Handhabung des Abkommens in den letzten zehn Jahren einzugehen. Es war dies kein leichtes Unterfangen, da Verständigungslösungen (leider) nicht veröffentlicht werden und meinem diesbezüglichen Ansinnen vom Bundesministerium für Finanz in Wien aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nicht entsprochen wurde!

Besonders herzlich danken möchte ich Herrn Professor Dr. Ferdinand Zuppinger sowie Herrn Dr. Peter Baumgartner von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern und Herrn Dr. Werner Brüscheweiler, Gerichtsschreiber am Bezirksgericht Dielsdorf, für die wertvollen Hinweise und Ratschläge sowie für das Informationsmaterial, das mir zur Verfügung gestellt wurde.

8304 Wallisellen, 1. März 1986

Marcel Bebié

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	I
Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	XI
Literaturverzeichnis	XVI

I. TEIL: ALLGEMEINES

§ 1 DER BEGRIFF DER DOPPELBESTEuerung UND DIE FUNKTION DER DOPPEL- BESTEuerungSABKOMMEN	1
I. Der Begriff der Doppelbesteuerung	1
II. Ursachen der internationalen Doppelbesteuerung	4
1. Kollision Quellenstaat-Quellenstaat	5
2. Kollision Wohnsitzstaat-Wohnsitzstaat	6
3. Kollision Wohnsitzstaat-Quellenstaat	6
III. Negative Folgen der Doppelbesteuerung	7
IV. Massnahmen zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung	9
1. Unilaterale Massnahmen	9
2. Bilaterale Massnahmen	10
A. Geschichtliche Entwicklung des Steuerver- tragsrechts	11
1) Generelle Entwicklung	11
2) Entwicklung DBA Schweiz-Oesterreich	14
B. Rechtsnatur / Völkerrechtliche Grundlagen der DBA	16
C. Rangordnung der DBA / Aufnahme der DBA in die innerstaatliche Rechtsordnung	17
a) Schweiz	17
b) Oesterreich	19
D. Ueberstaatliche Privilegien / Sonstige internationale Vereinbarungen	21
3. Multilaterale Massnahmen	22
a) Multilaterales Musterabkommen	22
b) Zusammenwirken mehrerer DBA	24
§ 2 FUNKTIONEN DER DOPPELBESTEuerungSABKOMMEN	25
1. Vermeidung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung	25
2. Förderung der internationalen Freizügigkeit	26
3. Unzulässigkeit steuerlicher Diskriminierung	27
4. Massnahmen gegen Minderbesteuerung resp. Steuerflucht	28
5. Internationale Amtshilfe in Steuersachen	30
6. Wirtschaftshilfe für Entwicklungsländer	31

§ 3 INHALT UND AUFBAU DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN	32
1. Inhalt der DBA	32
2. Aufbau der DBA	33
§ 4 WIRKUNGEN DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN	34
1. Negative Wirkung der DBA	34
2. Verhältnis der DBA zum IPR	36
§ 5 ANWENDUNG UND AUSLEGUNG DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN	38
1. Anwendung und Auslegung im Allgemeinen	38
2. Auslegungsrichtlinien für DBA	39
a) Legaldefinitionen sowie spezielle Verweisungen des DBA	39
b) Auslegung nach dem Zusammenhang	40
c) Sinndeutung nach dem innerstaatlichen Recht als "ultima ratio"	41
§ 6 METHODEN ZUR BESEITIGUNG DER DOPPELBESTEUERUNG	43
I. Die Befreiungsmethode	43
1. Arten der Befreiung	44
A. Unbedingte Befreiung	
B. Bedingte Befreiung	
C. Uneingeschränkte Befreiung	
D. Befreiung mit Progressionsvorbehalt	45
a) Innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt	46
2. Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt in der Praxis	48
II. Die Anrechnungsmethode	49
1. Arten der Anrechnung	
A. Volle Anrechnung	49
B. Gewöhnliche Anrechnung	50
a) Spezielle Anrechnung	51
b) Globale Anrechnung	
C. Fiktive Anrechnung	51
2. Durchführung der Anrechnungsmethode in der Praxis	52
III. Vergleich / Auswirkungen der beiden Methoden	53
1. Vermeidung der Doppelbesteuerung	
2. Wettbewerbsneutralität	
3. Steuergerechtigkeit	54
4. Steuerflucht und budgetäre Auswirkungen	55
5. Weitere Kriterien	56
IV. In den Doppelbesteuerungsabkommen mit Oesterreich zur Anwendung gelangende Methode	57
1. DBAA betreffend Einkommens- und Vermögenssteuer	57
2. DBAA auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern	58

II. TEIL: AUSSENSTEUERRECHT DER SCHWEIZ UND OESTERREICHS

§ 1 DAS STEUERSYSTEM DER SCHWEIZ	59
I. Die Finanzverfassung der Schweiz	59
1. Bund	
2. Kantone	60
3. Gemeinden	
II. Wichtigste schweizerische Steuern	61
1. Bundessteuern	
A. Direkte Bundessteuer	
a) System	
b) Direkte Bundessteuer natürlicher Personen	62
c) Direkte Bundessteuer juristischer Personen	63
2. Kantons- und Gemeindesteuern	64
A. Einkommenssteuer natürlicher Personen	64
B. Vermögenssteuer natürlicher Personen	65
C. Ertrags- und Kapitalsteuer juristischer Personen	66
D. Erbschafts- und Schenkungssteuern	67
E. Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern	67
F. Direkte Gemeindesteuern	68
III. Unilaterale Massnahmen zur Beseitigung von Doppelbe- steuerungen	69
1. Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art.46 Abs.2 BV	69
2. Einseitige Steuerbefreiungen im schweizerischen Aussensteuerrecht	70
a) Liegenschaften und Betriebsstätten	
b) Holding- und Domizilprivilegien	72
c) Pauschalsteuer	73
d) Nettobesteuerung	73
§ 2 DAS STEUERSYSTEM OESTERREICHS	74
I. Finanzverfassung Oesterreichs	74
II. Wichtigste österreichische Steuern	75
1. Einkommenssteuer	75
2. Körperschaftssteuer	78
3. Gewerbesteuer (einschliesslich Lohnsummen- steuer und Dienstgeberbeitrag)	79
4. Vermögenssteuer	80
5. Erbschafts- und Schenkungssteuer	82
III. Unilaterale Massnahmen zur Beiseitigung von Doppel- besteuerungen	83

III. TEIL: SCHWEIZERISCH-OESTERREICHISCHE DOPPELBESTEUERUNGS-
ABKOMMEN

I. EINKOMMENS- UND VERMOEGENSSTEUERN	86
1. Persönlicher Anwendungsbereich (Art.1)	86
A. Natürliche Personen	87
B. Personengesellschaften	87
a) Vorbemerkungen	
b) Die Abkommensnorm	90
c) Entwicklungstendenz	91
C. Juristische Personen	
D. Diplomaten und zwischenstaatliche Organisationen	
2. Sachlicher Anwendungsbereich (Art.2)	92
3. Definitionen (Art.3)	94
A. Territorialer Anwendungsbereich	
B. Definitionen	
a) Person	
b) Gesellschaft	95
c) Unternehmen eines Vertragsstaates	
d) Zuständige Behörden	
e) Staatsangehörige	
4. Steuerlicher Wohnsitz (Art.4)	97
A. Doppelwohnsitz	98
a) Natürliche Personen	
b) Juristische Personen	102
5. Betriebsstätte (Art.5)	103
6. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art.6)	107
7. Unternehmensgewinne (Art.7)	109
A. Methoden der Gewinnaufteilung	
a) Direkte Methode	
aa) Zurechnungen von Aufwänden und Erträgen	111
b) Indirekte Methode	
ba) Beteiligungen an Personengesellschaften	114
8. Schifffahrt und Luftfahrt (Art.8)	117
9. Verbundene Unternehmen (Art.9)	119
a) Allgemeines	
b) Innerstaatliche und zwischenstaatliche Bedeutung	120

10. Dividenden (Art.10)	121
Vorbemerkungen hinsichtlich der Zuteilungsregeln betreffend Dividenden (Art.10), Zinsen (Art.11) und Lizenzgebühren (Art.12)	
A. Allgemeines	
B. Oesterreichische Revisionsbegehren	122
C. Schweizerische Haltung	123
D. Absolute Zahlen	124
a) Kapitalerträge (Zinsen, Dividenden) zwischen Oesterreich und der Schweiz/Liechtenstein	
b) Zahlungen aus Patenten, Lizenzen und Schutz- marken zwischen Oesterreich und der Schweiz/ Liechtenstein	125
E. Würdigung der Verhandlungslösung gemäss Art.10 bis 12 DBAA 1974	125
F. Die Abkommensnorm	128
a) Betriebsstättenregel	
b) Verbot extraterritorialer Besteuerung	129
c) Durchführung der Entlastung von den Quellen- steuern	
d) Wirtschaftliche Doppelbelastung	130
da) Schweiz	
db) Oesterreich	131
11. Zinsen (Art.11)	133
a) Begriff der Zinsen	
b) Betriebsstättenregel	134
c) Quellenstaat	135
d) Ueberhöhte Zinsen	
12. Lizenzgebühren (Art.12)	136
a) Begriff der Lizenzgebühren	137
b) Quellenstaat, Betriebsstättenregel, über- höhte Lizenzgebühren	
13. Veräusserungsgewinne (Art.13)	138
a) Im allgemeinen	
b) Wohnsitzverlegung	139
c) Immobilienaktiengesellschaften	140
14. Selbständige Arbeit (Art.14)	141
a) Im allgemeinen	
b) Freie Berufe	
c) Feste Einrichtung und Gewinnzurechnung	142
15. Unselbständige Arbeit (Art.15)	144
a) Vorbemerkung	
b) Zuteilungsregel	
c) Monteurklausel	145
d) Schiffs- und Flugzeugbesatzungen	146
e) Grenzgänger	
ea) Vorbemerkungen	
eb) Die Abkommensnorm	148
ec) Besteuerung der Grenzgänger in der Praxis	150

16. Aufsichtsratsvergütungen (Art.16)	152
17. Künstler, Sportler, Artisten (Art.17)	153
a) Im allgemeinen	
b) Künstlerdurchgriff	154
c) Merchandising-Vertrag	155
18. Privatpensionen (Art.18)	156
19. Bezüge aus Öffentlichen Kassen (Art.19)	157
20. Studenten und Praktikanten (Art.20)	159
21. Nicht besonders erwähnte Einkünfte (Art.21)	160
22. Vermögensbesteuerung (Art.22)	161
a) Im allgemeinen	
b) Abzug von Schulden und Schuldzinsen	162
23. Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art.23)	165
a) Befreiungsmethode	
b) Anrechnungsmethode	166
24. Gleichbehandlung (Art.24)	168
a) Diskriminierungsverbot wegen Staatsangehörigkeit	
b) Gleichbehandlung der Betriebsstätten	170
c) Verbot der Diskriminierung wegen Auslands- beteiligung	171
25. Verständigungsverfahren (Art.25)	172
a) Im allgemeinen	
b) Durchführung des Verständigungsverfahrens	174
c) Rechtsnatur des Verständigungsverfahrens	177
26. Informationsaustausch (Art.26)	179
a) Im allgemeinen	
b) Zustellungs- und Vollstreckungsrechtshilfe	183
ba) Zustellungsrechtshilfe	184
bb) Vollstreckungsrechtshilfe	185
27. Diplomaten (Art.27)	186
28. Sonstige Bestimmungen (Art.28)	188
a) Allgemeine Bestimmungen	
b) Personengesellschaften	189
c) Basisgesellschaften	
d) Der BRB 1962	190
e) Kreisschreiben der EStV vom 31. Dezember 1962	192
f) Würdigung des BRB 1962	193
29. Uebergangsbestimmungen (Art.29)	196
30. Inkrafttreten (Art.30)	197

31. Ausserkrafttreten (Art.31)	198
II. NACHLASS- UND ERBSCHAFTSSTEUERN	199
1. Unter das Abkommen fallende Nachlässe (Art.1)	199
2. Sachlicher Anwendungsbereich (Art.2)	201
3. Steuerlicher Wohnsitz (Art.3)	203
4. Unbewegliches Vermögen (Art.4)	206
5. Vermögen einer Betriebsstätte und Vermögen einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung (Art.5)	208
6. Schiffe und Luftfahrzeuge (Art.6)	211
7. Nicht ausdrücklich erwähntes Vermögen (Art.7)	213
8. Nachlassverbindlichkeiten / Schuldenabzug (Art.8)	215
9. Befreiungsmethode (Art.9)	217
10. Verständigungsverfahren (Art.10)	218
11. Diplomatische und konsularische Beamte (Art.11)	219
12. Uebergangsbestimmung (Art.12)	220
13. Inkrafttreten (Art.13)	221
14. Ausserkrafttreten (Art.14)	222
<u>ANHANG</u>	
I. UEBERSICHT UEBER DIE ZUTEILUNGSGRUNDSÄTZE IM DBAA	223
1. Steuern vom Einkommen	223
2. Steuern vom Vermögen	224
3. Nachlass- und Erbschaftssteuern	224
II. AUSSENHANDELS- UND KAPITALANLAGESTATISTIKEN SCHWEIZ- OESTERREICH	226
1. Allgemeines	
2. Aussenhandelsstatistiken	227
a) Vorbemerkungen	
b) Aussenhandel der Schweiz mit Oesterreich / Handelsbilanz	228

c) Aussenhandel Oesterreichs mit der Schweiz und Liechtenstein / Handelsbilanz	229
d) Würdigung der Handelsbilanzen	230
3. Schweizerische Direktinvestitionen in Oesterreich	231
a) Definition	
b) Direktinvestitionen der schweizerischen Wirtschaft	231

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AG	Kanton Aargau
AI	Kanton Appenzell Innerrhoden
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
ÖFV	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung der eidgenössischen Bundesgesetze und Verordnungen
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht (Zeitschrift), Bern
AStr	Aussensteuerrecht
AWD	Aussenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters resp. Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift), Heidelberg
B	Belgien (in Verbindung mit DBA: DBAB)
BAO	Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961
BB	Bundesbeschluss
BB1	Bundesblatt (eidg.)
Bd.	Band
BdBst	Bundesbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940/13. Januar 1982 (SR 642.11)
BE	Kanton Bern
Beisp.	Beispiel
BFH	Bundesfinanzhof
BG	Bundesgesetz
BGB1	Bundesgesetzblatt
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes. Amtliche Sammlung.
BGer	Bundesgericht
BL	Kanton Basel-Land
BMF	Bundesminister (ium) für Finanzen
Botschaft	Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung
BRB	Bundesratsbeschluss
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BRV	Bundesratsverordnung
BS	Kanton Basel-Stadt
BStBl	Bundessteuerblatt (deutsch)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (SR 101)
BVG	Bundesverfassungsgesetz der Republik Oesterreich von 1929
BWAG	Bodenwertabgabegesetz 1960
bzw.	beziehungsweise

Cahiers	Cahiers de droit fiscal international (hrsg. von der International Fiscal Association IFA).
CDN	Canada (in Verbindung mit DBA: DBACDN).
D	Bundesrepublik Deutschland (in Verbindung mit DBA: DBAD).
DB	Doppelbesteuerung, -en
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBAA	Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Oesterreich (Einkommens- und Vermögenssteuern) vom 30. Januar 1974 (AS 1974 2085; BBl 1974 I 827).
DBAA-Erb	Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Oesterreich (Nachlass- und Erbschaftssteuern) vom 30. Januar 1974 (AS 1974 2105; BBl 1974 I 827).
ders.	derselbe
d.h.	das heisst
Diss	Dissertation
E	Erwägung
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europäische Gemeinschaft
eidg.	eidgenössisch
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
ErbStAequG	Erbschaftssteuэрäquivalentgesetz vom 15. Dezember 1960.
ErbStG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955
ESTG	Einkommenssteuergesetz vom 24. November 1972
ESTv	Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern
etc.	et cetera
ev.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F	Frankreich (in Verbindung mit DBA: DBAF)
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FJ	Finanz-Journal (Zeitschrift), Wien
FLAG	Familienlastenausgleichsgesetz vom 24. Oktober 1967
FR	Kanton Freiburg
GE	Kanton Genf
gem.	gemäss
GewStG	Gewerbsteuergesetz vom 3. Dezember 1953
GL	Kanton Glarus
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GR	Kanton Graubünden
GrStG	Grundsteuergesetz 1955
Hrsg	Herausgeber

I	Italien (in Verbindung mit DBA: DBAI)
IDB	Internationale Doppelbesteuerung
IdF	in der Folge
1.d.R.	in der Regel
IFA	International Fiscal Association
IGH	Internationaler Gerichtshof
inkl.	inklusive
IPR	Internationales Privatrecht
IRSG	Bundesgesetz über die internationale Rechts- hilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (SR 351.1).
1.S. (v)	im Sinne (von)
lStR	Internationales Steuerrecht
1.V.m.	in Verbindung mit
J	Japan (in Verbindung mit DBA: DBAJ)
Jg.	Jahrgang
JU	Kanton Jura
KG	Kommanditgesellschaft
Km	Kilometer
KStG	Körperschaftssteuergesetz vom 6. Juli 1966
Kt.	Kanton
lit.	litera
LU	Kanton Luzern
MA	Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
m.Verw.	mit Verweis
N	Fussnote
N	Norwegen (in Verbindung mit DBA: DBAN)
NE	Kanton Neuenburg
NL	Niederlande (in Verbindung mit DBA: DBANL)
NR	Nationalrat
Nr.	Nummer
NW	Kanton Nidwalden
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Coopera- tion
OeStZ	Oesterreichische Steuer-Zeitung (Zeit- schrift), Wien
OG	Bundesgesetz über die Organisation der Bun- desrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (SR 173.110).
OHG	Offene Handelsgesellschaft

OW	Kanton Obwalden
resp.	respektive
S	österreichische Schillinge
S	Schweden (in Verbindung mit DBA: DBAS)
S.	Seite
SAG	Schweizerische Aktien-Gesellschaft (Zeitschrift für Handels- und Wirtschaftsrecht), Zürich
SG	Kanton St. Gallen
SKA	Schweizerische Kreditanstalt
SO	Kanton Solothurn
sog.	sogenannt
SP	Schlussprotokoll
Sp	Spalte
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StenBull NR	Stenographisches Bulletin des Nationalrates
StenBull StR	Stenographisches Bulletin des Ständerates
StG	Steuergesetz
StR	Steuerrecht
StR	Steuer-Revue (Zeitschrift), Bern
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft), Köln
SZ	Kanton Schwyz
TA	Tages-Anzeiger, Zürich
TG	Kanton Thurgau
u.a.	unter anderem
UNO	Vereinte Nationen
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz vom 15. Juni 1972
u.U.	unter Umständen
V (VO)	Verordnung
v.a.	vor allem
VD	Kanton Waadt
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VGr	Verwaltungsgericht
VP	Verhandlungsprotokoll
VS	Kanton Wallis
VStG	Vermögenssteuergesetz vom 7. Juli 1954
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht
VStVV	Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (SR 642.211).
VV	Vollzugsverordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwVG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1980 (SR 172.021).

WUB	Bundesratsbeschluss über die Warenumsatz-
	steuer vom 29. Juli 1941 (SR 641.20).
Wust	Warenumsatzsteuer
z.B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich
ZG	Kanton Zug
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210).
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
z.T.	zum Teil.

LITERATURVERZEICHNIS

- Alig Kurt Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 30, Bern 1980.
- Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.) S.254 (zit. Alig, Handbuch).
- Androsch Hannes Welche Bedeutung spielt das Steuerwesen in der österreichischen Wirtschaft, in: IFA-Bulletin (Amsterdam) 31 (1977), Nr.8/9, S.341.
- Bernasconi Paolo Das Schweizer Bankgeheimnis und das neue Rechtshilfegesetz in Strafsachen, in: Der Schweizer Treuhänder, 1983, S.10.
- Blaich Robert Die Grundsätze der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, Universität Wien, 1979, unveröffentlicht.
- Böckli Peter Das französisch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. September 1966, in: ASA 36 (1967/68) S.225.
- Botschaft Botschaft des Bundesrates zum DBAA vom 30. April 1954, BBl. 1954 I 673.
- Botschaft des Bundesrates zum DBAA vom 4. März 1974, BBl. 1974 I 827.
- Brenzing Klaus Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung aufgrund von Zurechnungskonflikten, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen, in: StuW 1970, Sp. 275.
- Briner Ernst K. Internationales Steuer-Lexikon. Zusammenfassende Darstellung der Steuersysteme von 19 Staaten der OECD, Bd.7, Liechtenstein und Oesterreich, Zürich 1978.
- Bühler Ottmar Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Internationales Steuerdokumentationsbüro, Amsterdam 1964.
- Debatin Helmut Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: AWD 1962, S.61.
- Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: AWD 1965, S.41.

- Debatin Helmut Der doppelte Wohnsitz im internationalen Steuerrecht, in: AWD 1966, S.313.
- Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, in: AWD 1969, S.477.
- Grundzüge des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen und des deutschen Aussensteuerrechts, Vorbemerkungen, Systematischer Teil, in: Korn/Dietz/Debatin, 1975.
- Doralt Werner Steuern in Oesterreich. Eine Kurzinformation über die wichtigsten Steuern und die steuerlichen Investitionsbegünstigungen in Oesterreich. Hrsg.: Genossenschaftliche Zentralbank AG, Wien 1979.
- Doralt Werner /
Ruppe Hans Georg Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd.I, 2.A., Wien 1982; Bd.II, Wien 1981.
- Doralt Werner (Hrsg.) Kodex des österreichischen Rechts, Steuerrecht, 7.A., Wien, Stand 1. Februar 1985.
- EFTA Avoiding double taxation, in: EFTA-Bulletin 11 (1970) Nr.3, S.19.
- ESTV Internationales Steuerrecht der Schweiz, Sammlung schweizerischer Abkommen und Ausführungsvorschriften (Loseblattausgabe), 3 Bde., Bern, Ergänzungslieferung 12/1984 (zit. Sammlung ESTV).
- Endriss Horst Walter Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip. Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschliesslicher Anwendung des Ursprungsprinzips, Diss. Köln 1967.
- Escher Felix Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Diss. Basel, Verlag Haupt, Bern 1974.
- Flick Hans Gleichheit von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage im internationalen Steuerrecht, in: StuW 1961, Sp.679.
- Flüge Hans Peter Zum Bundesratsbeschluss betreffend ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, in: SAG 35 (1962/1963) S.185.
- Missbrauch kontra Missbrauch, in: StR 18 (1963), S.62.
- Die sogenannt "stille Beteiligung" im deutschen und im schweizerischen Zivil- und Steuerrecht, in: ASA 35 (1966/1967) S.281.

- Frei Lionel Zwei Jahre Rechtshilfe bei Abgabebetrug, in: StR 1985, Heft 4, S.183.
- Freudling Fritz Grundfragen zu Doppelbesteuerungsabkommen, in: AWD 1969, S.108.
- Guldener Max Schweizerisches Zivilprozessrecht, 3.A., Zürich 1979.
- Gygax/Vallender Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd.2 (Bundessteuern) und Bd.3 (Kantone und Gemeinden; interkantonaies Doppelbesteuerungsrecht), Verlag Organisator, Zürich 1979.
- Heining Arnold Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung, Bemerkungen aus der Sicht der Wirtschaft, in: Stuw 1964, Sp.457.
- Herold Hans Die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz in grundsätzlicher und aktueller Betrachtung, in: StR 22 (1967) S.4.
- Höhn Ernst Doppelbesteuerungsrecht (Mitarb. E. David), Bern 1973 (zit. Höhn, Doppelbesteuerungsrecht).
- Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, in: ASA 46 (1977) S.145.
- Steuerrecht, 3.A., Bern 1979 (zit. Höhn, Steuerrecht).
- (Hrsg.) Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz (Mitarb. des Hrsg.: Robert Waldburger), 1.A., Bern 1984. Abhandlungen des Hrsg:
- Funktion, Begriff und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts, S.55;
- Ueberblick über den Inhalt der Doppelbesteuerungsabkommen, S.81;
- Funktionsweise und Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen, S.93.
(zit. Höhn, Handbuch).
- Das System des schweizerischen Steuerrechts, in: "recht" 1985, Heft 3, S.87.
- Kaan Wilhelm Bericht über den Ablauf der Arbeitssitzung der Finanz- und wirtschaftsrechtlichen Abteilung des ersten österreichischen Juristentages, Wien 1961. Referat zum Gutachten des Ministerialrates Dr. Otto Watzke über das Thema: Probleme der internationalen Doppelbesteuerung.
- Känzig Ernst Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962; Ergänzungsband, 2.A., Bd.1, Basel 1982.

- Kammermann-Ohlsson Urs Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Norwegen, Schweden und Dänemark, Diss. Zürich 1978 (zit. Kammermann).
- Kluge Volker Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, 2.A., München 1983.
- Knechtle Arnold Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Basel 1976.
- Korn/Dietz/Debatin Doppelbesteuerung. Sammlung der zwischen der Bundesrepublik und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, 47. Ergänzungslieferung, Loseblattform, München 1983.
- Lehner Gerhard Das Steueraufkommen in Oesterreich 1958 bis 1978, Tendenzen und Probleme, in: Monatsberichte des österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung (WIFO), Wien 1980, Nr.10, S.519.
- Locher Kurt Probleme der Doppelbesteuerungsabkommen; Vortrag gehalten am 25. Mai 1967 anlässlich der Generalversammlung der Zürcher Handelskammer, in: Wirtschaftliche Publikationen der Zürcher Handelskammer, Heft 34, Zürich 1967 (zit. Locher, Probleme der DBA).
- Internationale Zusammenarbeit in Fiskalsachen in schweizerischer Sicht, insbesondere die internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Steuerstrafsachen, in: ASA 50 (1981) S.97.
- Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht. Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, 2 Bde., Loseblattform, Nachtrag 27, Basel 1985 (zit. Locher).
- Loukota Helmut Das neue österreichisch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in: FJ (1975) S.86.
- Das österreichische Steuersystem, in: EFTA-Bulletin 18 (1977), Nr.5, S.14.
- Einführung in die Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen, FJ Heft 6 (1978) S.87.
- Ludwig Max Beat Die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, in: StR 18 (1963) S.50.

- Ludwig Max Beat Der Begriff der Betriebsstätte und seine Entwicklung in verschiedenen Ländern, im Hinblick auf die Harmonisierung künftiger Doppelbesteuerungsabkommen, in: ASA 36 (1967) S.1.
- Die Besteuerung von Unternehmen mit Betriebsstätten im Ausland, Generalbericht zum 27. IFA-Kongress in Lausanne, 1973, erstes Thema, in: Cahiers de droit fiscal international (Hrsg. IFA), Bd. LVIIIa (Lausanne) 1973, S.111.
- Lüthi Daniel Die Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.), S.340 (zit. Lüthi, Handbuch).
- Das Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.), S.466 (zit. Lüthi, Handbuch).
- Masshardt Heinz Wehrsteuerkommentar 1980
- Kommentar zur direkten Bundessteuer 1983-1994, Ergänzungsband zum Wehrsteuerkommentar 1980, Zürich 1982.
- Meier-Hayoz/Forstmoser Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 4.A., Bern 1981.
- OECD Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens. Bericht des Fiskalkomitees der OECD, Paris 1963. Deutsche Uebersetzung: Bundesminister der Finanzen (Hrsg.), Bonn 1965.
- Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und Erbschaften. Bericht des Steuerausschusses der OECD, Paris 1966. Deutsche Uebersetzung: Bundesminister der Finanzen (Hrsg.), Bonn 1970.
- Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens. Bericht des Fiskalausschusses der OECD, Paris 1977. Deutsche Uebersetzung: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Bonn 1979.
- Philipp Alfred Grundzüge des Niederlassungsrechtes und Steuerrechtes in Oesterreich, in: StR 21 (1966) S.47.

- Philipp Alfred Probleme der Doppelbesteuerung aufgrund der Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragsstaaten und der Verschiedenheit von Vertragstypen, in: StR 22 (1967) S.423.
- Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, Probleme des zwischenstaatlichen Steuerrechtes, Wien 1971 (zit. Philipp, Befreiungssystem).
- Personengesellschaften und Arbeitsgemeinschaften im internationalen Steuerrecht. Generalbericht zum 27. IFA-Kongress in Lausanne, 1973, in: Cahiers de droit fiscal international (Hrsg. IFA), Bd. LVIII, Rotterdam 1973, S.1/1.
- Neue Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, in: OeStZ Nr.6, 15. März 1975, S.66.
- Philipp A./Binder K.W. Internationales Steuerrecht, Grundzüge und Anwendung in der Praxis. Medieninhaber und Hersteller: Genossenschaftliche Zentralbank AG, Wien 1982 (zit. Philipp/Binder).
- Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Oesterreich, ein kurzes Handbuch. Medieninhaber und Hersteller: Genossenschaftliche Zentralbank AG, Wien 1983.
- Philipp/Loukota/Pollak Internationales Steuerrecht (Loseblattausgabe), 2.A., Wien 1976, mit 9. Lieferung (ausgegeben 1985).
(zit. Philipp/Loukota/Pollak).
- Reeger F./Stoll G. Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1966.
- Reich Markus Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, Diss. Zürich 1976 (Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 18).
- Reimann/Zuppinger/Schärrer Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Bern 1961/1969 (inkl. Ergänzungsband: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz von Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärrer/Ferdinand Fessler/-Markus Reich).
- Ruppe Hans Georg Wichtige Besonderheiten des österreichischen Steuerrechts; Ein Vergleich mit dem deutschen Steuerrecht, in: StuW 59 (1982), S.71.

- Ryser Walter Steuerplanung bei ausländisch beherrschten Schweizer Unternehmungen (mit ausländischen Erträgen), in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.) S.402 (zit. Ryser, Handbuch).
- Schmid Alfons Die internationale Steuerflucht. Möglichkeiten und Bekämpfungsmethoden, Diss. St. Gallen, Zürich und St. Gallen 1961.
- Schultz Hans Bankgeheimnis und internationale Rechtshilfe in Strafsachen, in: Bankverein-Heft Nr. 22, 1982.
- Spitaler Armin Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936; Nachdruck (2.A.) Köln 1967.
- Spörry-Toneatti V. Bundesfinanzen und Steuergerechtigkeit, in: SKA-Bulletin November 1985, S.2.
- Stocker Kurt Die pauschale Anrechnung ausländischer Quellensteuern in der Schweiz, in: StR 22 (1967) S.544.
- Stoll Gerold Grundbelange der österreichischen Steuerrechtsordnung insbesondere in ihrem Verhältnis zum internationalen Steuervertragsrecht, in: IFA-Bulletin 31 (Amsterdam 1977), Nr.8/9, S.350.
- Studer Max Pauschale Steueranrechnung. Wesen und Funktionsweise der pauschalen Steueranrechnung, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.) S.311 (zit. Studer, Handbuch).
- von Siebenthal Rudolf Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.) S.113 (zit. von Siebenthal, Handbuch).
- Watzke Otto Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, Gutachten für den ersten österreichischen Juristentag, Wien 1961 (zit. Watzke, Gutachten).
- Watzke/Pollak/Philipp Internationales Steuerrecht, Wien 1964 (zit. Watzke/Pollak/Philipp).

- Weber-Fas Rudolf Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht; Zur Rechtsnatur, Geschichte und Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Tübingen 1982.
- Westermayer Hans ABC des österreichischen Steuerrechts, 9.A., Wien 1979.
- Widmer Max Der Entwurf der OECD für ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: ASA 32 (1963), Heft 6/7.
- Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und Erbschaften, in: ASA 40 (1971) S.1.
 - Neue Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, in: StR 29 (1974) S.90.
 - Die Revision des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Einkommen und Vermögen, in: ASA 43 (1975), Heft 10.
 - Internationales Steuerrecht - Rückblick und Ausblick, in: StR 35 (1980) S.141.
- Zuppinger Ferdinand Ueberblick über das internationale Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung der Neuerungen im schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und der zürcherischen Quellensteuerverordnung, in: StR 15 (1960) S.368/450.
- Das neue schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, in: ZBl 74 (1973) S.1.
 - Die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, in: ASA 42 (1973/1974) S.289.
 - Internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, in: ASA 50 (1981/1982) S.5.
 - Zürcher Steuergesetze, Textausgabe I. Bd., 2.A., Zürich 1983.
 - Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, in: Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Ernst Höhn (Hrsg.) S.448 (zit. Zuppinger, Handbuch).
 - Steuerrecht II (Vorlesungsskriptum): Grundsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern; Einführung in das interkantonale und internationale Steuerrecht, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1984.

I. TEIL: ALLGEMEINES

§ 1 DER BEGRIFF DER DOPPELBESTEuerung UND DIE FUNKTION DER DOPPELBESTEuerungSABKOMMEN

I. Der Begriff der Doppelbesteuerung

Vorab ist es zweckmässig, den Begriff der internationalen Doppelbesteuerung¹ zu definieren. Aus einer Vielzahl von Definitionen möchte ich die in den beiden Vertragsstaaten Oesterreich/Schweiz gebräuchlichsten Begriffsumschreibungen anführen. Nach PHILIPP tritt eine Doppelbesteuerung ein, "wenn derselbe Steuerpflichtige in zwei verschiedenen Staaten mit derselben Einkommensquelle gleichartigen Steuern unterworfen wird und die Steuerbelastung für diese Steuerquelle dadurch den Betrag überschreitet, der in dem Staat zu zahlen wäre, der davon die höhere Steuer erhebt"². Dieser Definition haftet der Nachteil an, dass sie sich auf die Besteuerung des Einkommens beschränkt; sie ist jedoch ohne grosse Probleme auch auf andere Steuerquellen anwendbar.

Nach HOEHN liegt eine internationale Doppelbesteuerung vor, wenn die gleiche Person von zwei Staaten für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeitperiode mit gleichen oder ähnlichen Steuern belastet wird³. Die effektive Doppelbesteuerung basiert demnach auf einer Kollision der Steuerordnungen mehrerer gleichgeordneter Staaten, wobei die darauf gründenden Steueransprüche gleichzeitig geltend gemacht werden. Dabei muss die Tatsache,

1 Korrekterweise müsste der Begriff der "Mehrfachbesteuerung" verwendet werden, da bei Fehlen von Kollisionsnormen z.B. auch Dreifachbesteuerungen vorkommen können (Blaich S.3 Anm.1).

2 Philipp, Befreiungssystem S.9; ähnliche Definition bei Watzke, Gutachten S.5.

3 Höhn, Handbuch S.57 m.Verw.; ähnliche Definitionen OECD-Kommentar N1 zu Art.23; Escher S.43 m.Verw.; Knechtle S.30; Locher, in Probleme der DBA S.5f. Gemäss Weber-Fas S.46 setzt eine IDB Identität des Steuersubjekts, des Steuerobjekts, der Steuerperiode und der Steuerart (bzw. Egalität der Steuerart) voraus.

dass in zwei oder mehreren Staaten gleichzeitig eine Steuerpflicht besteht, zu einer betragsmässig höheren Steuerbelastung führen, als bei ausschliesslicher Steuerpflicht in einem Staat⁴. PHILIPP nimmt dagegen eine effektive Doppelbesteuerung erst dann an, wenn durch die gleichzeitige Steuerpflicht in zwei Staaten die Gesamtbelastung höher wird als (bei ausschliesslicher Besteuerung) jene des Staates mit dem höheren Steuerniveau⁵.

Eine virtuelle Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerung in thesi) liegt vor, wenn sich die Besteuerungskompetenzen der beiden Staaten überlagern, jedoch nur ein Staat seine Besteuerungskompetenz beansprucht und eine Steuerpflicht begründet, oder gar ein Staat ein bestimmtes Steuergut (ev. innerstaatlich begründet) besteuert, welches aufgrund der Zuteilungsnormen eines DBA mit absoluter Wirkung dem anderen Staat zur Besteuerung zugewiesen ist, von diesem aber nicht besteuert wird oder mangels materieller Rechtsgrundlage nicht besteuert werden kann. Eine Kollision der Steueransprüche tritt nicht ein, m.a.W. das betreffende Steuergut wird effektiv nicht doppelt besteuert; der Begriff der virtuellen Doppelbesteuerung umfasst somit lediglich die Möglichkeit einer doppelten Besteuerung, da jederzeit nicht nur der eine, sondern auch der andere Staat seine Besteuerungskompetenz durch einen Steueranspruch aktualisieren kann⁶.

Das internationale Steuerrecht beschränkt sich vorab auf die Vermeidung der effektiven Doppelbesteuerung; insbesondere sehen einzelne Autoren auch nur die effektive Mehrbelastung als Doppelbesteuerung an⁷. Ob mittels eines DBA nur die Vermeidung der effektiven oder auch der virtuellen Doppelbesteuerung angestrebt wird, hängt vom Methodenartikel ab: die Anwendung einer unbedingten Befreiungsmethode führt regelmässig auch zur Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung, wogegen bei der Methode der Steueranrechnung stets die höhere der beiden Steuern geschuldet ist, d.h. nur die effektive Doppelbesteuerung vermieden wird.

4 Locher, §1, IIIB, Nr.9 und §2, IIIC, 2a, Nr.1,10,12; Kammermann S.4

5 Philipp, Befreiungssystem S.10.

6 Locher, §1, III B, Nr.1,7,8,9; Kammermann S.4; Kluge S.181; Alig S.32 m.Verw.; Höhn, StR S.362; Philipp/Loukota/Pollak Z O, N15; Knechtle S.32.

Im interkantonalen StR der Schweiz ist die virtuelle DB verboten.

7 Philipp, Befreiungssystem S.10.

Unter Berücksichtigung auch der virtuellen Doppelbesteuerung könnte man zu folgender Begriffsdefinition gelangen:

"Doppelbesteuerung liegt vor, wenn derselbe Steuerpflichtige aufgrund deselben Tatbestandes für den gleichen Zeitraum in mehreren voneinander unabhängigen Gemeinwesen zu gleichen oder gleichartigen Steuern herangezogen wird und dadurch der Steuerbetrag für diesen Tatbestand höher ist als der Betrag, welcher in dem Gemeinwesen zu zahlen wäre, das die höhere Steuer erhebt. Doppelbesteuerung liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige in einem Gemeinwesen zur Steuer herangezogen wird, welchem die Besteuerungskompetenz in der massgebenden Grenznorm nicht zugewiesen ist"⁸.

Weitere Abgrenzungsversuche hinsichtlich des Begriffes der Doppelbesteuerung scheinen nicht notwendig zu sein, "da in der Gegenwart trotz aller Zweifel im Detail über den wesentlichen Gehalt des Begriffes Uebereinstimmung besteht"⁹, resp. "da es an zwingenden Rechtsfolgen fehlt, an denen die Definition rückschliessend zu messen wäre"¹⁰. Letztlich obliegt es den beiden Vertragsstaaten eines DBA, dem Abkommen einen gemeinsamen Doppelbesteuerungs-begriff zugrunde zu legen; hierbei spielen nicht zuletzt auch volks- und staatswirtschaftliche Interessen beider Vertragsstaaten eine wesentliche Rolle¹¹.

Vom Doppelbesteuerungs-begriff zu unterscheiden ist der Begriff der sog. wirtschaftlichen Doppelbesteuerung resp. -belastung¹², d.h. der Belastung der Kapitalgesellschaften durch Kapital- und Ertragssteuern und der Anteilsinhaber durch Vermögens- und Einkommenssteuern auf dem Wert und Ertrag ihrer Kapitalanteile¹³; in diesem durch das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens nicht abgedeckten Fall ist das Merkmal der Subjektidentität nicht gegeben,

8 Escher S.46.

9 Flick, StuW 1961, 681.

10 Debatin, in: Korn/Dietz/Debatin S.4.

11 Debatin, a.a.O. S.6; Bühler S.58 weist jedoch darauf hin, dass die DBA regelmässig keine materielle Generalklausel enthalten, welche die DB als unzulässig bezeichnen würden.

12 Vgl. Besprechung von Art.10 DBAA.

13 Knechtle S.25; Widmer StR 29 (1974) S.100.

die Doppelbelastung trifft somit verschiedene Steuerpflichtige¹⁴.

II. Ursachen der internationalen Doppelbesteuerung

Eine internationale Doppelbesteuerung ist zumeist Folge einer Ueberschneidung mindestens zweier, verschiedener nationaler (Aussen-)Steuerrechtsordnungen. Zwei Hauptursachen sind dabei wesentlich für eine derartige Normenkollision verantwortlich, nämlich einerseits die Ausgestaltung der in den betreffenden Staaten eine Steuerpflicht begründenden Faktoren (Anknüpfungen), andererseits die territoriale Ausdehnung der Steuerhoheit (Ausmass der Steuerpflicht) der betreffenden Staaten¹.

Die meisten Staaten ziehen als Anknüpfungsmerkmale für die Besteuerung sowohl die persönliche Zugehörigkeit natürlicher und juristischer Personen als auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Steuerquellen zum Staatsgebiet heran².

Die persönliche Zugehörigkeit zu einem Gemeinwesen hat unbeschränkte Steuerpflicht zur Folge, d.h. es wird die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuersubjektes erfasst. Subjektive Anknüpfungsmerkmale sind dabei bei natürlichen Personen der Wohnsitz (Ansässigkeit) oder der Aufenthalt, bei juristischen Personen der Sitz oder der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Wohnsitz- oder Ansässigkeitsprinzip i.V.m. Universalitätsprinzip). Die wirtschaftliche Zugehörigkeit basiert auf objektiven, vom Steuersubjekt unabhängigen Merkmalen, und zieht eine beschränkte Steuerpflicht nach sich; objektive, sachbezogene Anknüpfungsmerkmale sind z.B. die wirtschaftliche Betätigung, die eine Person im Inland entfaltet, im Inland gelegene Grundstücke (Belegenheitsprinzip) und Betriebsstätten, die Lage der Einkommensquelle, des Vermögens, der Nachlasssteile etc. (Ursprungs- oder Quellenprinzip i.V.m. Territorialitätsprinzip)³.

14 Brenzing, StuW 1970, Sp 278 weist zu recht darauf hin, dass sich auch die wirtschaftliche Doppelbelastung hinderlich auf die internationale Wirtschaftsverflechtung auswirkt.

1 Höhn, Handbuch S.54; Kammermann S.6.

2 So insbesondere auch Oesterreich und die Schweiz.

3 Kluge S.10/36; Philipp/Loukota/Pollak Z 00, N1,2; Escher S.24; Kammermann a.a.O.

Beschränkt ein Steuerpflichtiger nun seine wirtschaftliche Tätigkeit nicht auf einen Staat, kann es infolge räumlichen Auseinanderfallens subjektiver und objektiver Anknüpfungsmerkmale zur Konkurrenz von Besteuerungsansprüchen kommen; dazu kommt es regelmässig, wenn mindestens einer der beteiligten Staaten seine Abgabengewalt auch auf auslandsbelegene Steuergüter ausweitert, m.a.W. das weltweite Einkommen und Vermögen besteuert (Universalitätsprinzip)⁴.

Das nachfolgende Schema soll einen Ueberblick möglicher Kollisionen von Besteuerungsansprüchen zweier Staaten vermitteln:

		STAAT A		
		keine Stpfl.	beschränkte Stpfl.	unbeschränkte Stpfl.
STAAT B	keine Stpfl.	aa	ab	ac
	beschr. Stpfl.	ba	bb	bc
	unbeschr. Stpfl.	ca	cb	cc

Eine internationale Doppelbesteuerung kann hauptsächlich in den Fällen bc, cb und cc, selten auch im Fall bb auftreten.

1. Kollision Quellenstaat - Quellenstaat (bb)

Das Vorliegen beschränkter Steuerpflicht aufgrund objektiver Steueranknüpfungsmerkmale hat zwar in beiden Staaten eine Be-

4 Debatin, in: Korn/Dietz/Debatin S.10; Kluge S.12; Kammermann a.a.O.

Im Gegensatz zum Universalitätsprinzip spricht man vom Territorialitätsprinzip, wenn sich der besteuende Staat nur auf inlandsbelegene Steuergüter beschränkt.

5 OECD-Kommentar N3 zu Art.23; Blauch S.5.

steuerung zur Folge; wegen der Unterschiedlichkeit der Quellen tritt jedoch keine Konkurrenz der Besteuerungsansprüche auf. Auf alle übrigen Fälle des Zusammentreffens zweier Quellenstaaten wird ein DBA mangels Ansässigkeit nicht anwendbar sein⁶; die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens zwischen den beteiligten Staaten bleibt jedoch vorbehalten⁷.

2. Kollision Wohnsitzstaat - Wohnsitzstaat (cc)

Die Kollision entsteht dadurch, dass ein Steuerpflichtiger in beiden Staaten gemäss innerstaatlichem Recht aufgrund subjektiver Steueranknüpfungsmerkmale unbeschränkt steuerpflichtig ist, m.a.W. beide Staaten den Wohnsitz beanspruchen⁷. Diesem Zusammentreffen wird i.d.R. durch Statuierung eines einheitlichen Wohnsitzbegriffes in einem DBA entgegengetreten; der Wohnsitzbegriff schränkt dabei nicht nur den persönlichen Anwendungsbe-
reich des DBA ein, sondern regelt darüberhinaus auch das Vorgehen bei Annahme eines Doppelwohnsitzes⁸. Diese Regelung vermag eine Doppelbesteuerung jedoch nicht zu vermeiden, denn sie bestimmt nur, welcher Staat im zwischenstaatlichen Bereich den Steuerpflichtigen der unbeschränkten resp. beschränkten Steuerpflicht unterwerfen kann. Damit reduziert sich die Besteuerungskollision zweier Wohnsitzstaaten auf das Zusammentreffen der Steuernormen von Wohnsitzstaat und Quellenstaat⁹.

3. Kollision Wohnsitzstaat - Quellenstaat (bc/cb)

Diese Kollisionen sind die häufigste Ursache internationaler Doppelbesteuerungen durch Staaten mit ähnlichen Steuersystemen¹⁰. Sie entstehen zumeist dadurch, dass eine Person in einem Staat

⁶ Vgl. das Beispiel Kammermanns (S.7/18), wonach eine Betriebsstätte im einen Staat Erträge einer ihr gehörenden Liegenschaft im anderen Staat bezieht, wobei der Eigentümer der Betriebsstätte in keinem der beiden Staaten ansässig ist; beide Staaten besteuern nun diese Einkünfte. (Weiteres Beispiel bei Höhn, Handbuch S.59).

⁷ OECD-Kommentar N4 zu Art.23; denkbar wäre ein einseitiger Verzicht oder eine beidseitige Herabsetzung der Steueransprüche.

⁸ Art.4 Abs.2 DBAA.

⁹ So auch in Art.4 Abs.2 DBAA.

¹⁰ Höhn, Handbuch S.56; Knechtle S.49.

aufgrund subjektiver Steueranknüpfungsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, d.h. mit ihrem weltweiten Einkommen und Vermögen in diesem Staat besteuert wird, und daneben Einkünfte aus einem anderen Staat bezieht oder dort Vermögen hat, welches in jenem Staat aufgrund objektiver Steueranknüpfungsmerkmale der beschränkten Steuerpflicht unterliegt¹¹.

Die infolge Zusammentreffens des Wohnsitzprinzips und des Quellen- resp. Belegenheitsprinzips entstehende Doppelbesteuerung wird in einem DBA vermieden, indem einem Staat ein Besteuerungsvorrecht gegenüber dem anderen Staat eingeräumt wird. Schweizerischerseits folgen die DBA dabei dem Wohnsitzprinzip, welches aber infolge eines ständig wachsenden Widerstandes bei den Vertragspartnern nicht mehr in seiner ausschliesslichen Form durchgesetzt werden kann¹². Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates bleibt aber auf die im DBA ausdrücklich angeführten Steuerobjekte beschränkt¹³.

Das DBA bestimmt im einzelnen, hinsichtlich welcher Steuerobjekte der Wohnsitzstaat das ausschliessliche Besteuerungsrecht zugeteilt erhält; verbleibt das Besteuerungsrecht an einem bestimmten Steuerobjekt gemäss DBA dem Quellenstaat generell oder zumindest partiell, so liegt es am Wohnsitzstaat, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies geschieht regelmässig durch die Anwendung der Befreiungs- resp. Anrechnungsmethode¹⁴.

III. Negative Folgen der Doppelbesteuerung

Wird durch konkurrierende Besteuerungsansprüche die steuerliche Belastung des einzelnen Steuersubjekts erhöht, hat dies zumeist erhebliche Nachteile sowohl in volkswirtschaftlicher als auch in betriebswirtschaftlicher Hinsicht zur Folge.

11 Philipp/Binder S.15.

12 Ludwig, StR 18 (1963) S.53.

13 Vgl. Uebersicht über die Zuteilungsgrundsätze im DBAA im Anhang dieser Arbeit.

14 Vgl. Art.23 DBAA.

In **volkswirtschaftlicher Hinsicht** bewirkt eine internationale Doppelbesteuerung vorab aussenwirtschaftliche Nachteile, indem die internationale Freizügigkeit eingeschränkt wird. Folgende Probleme sind dabei vorstellbar¹:

- Binnenmarktproblematik (Wettbewerbsbenachteiligungen ausländischer Steuerpflichtiger gegenüber inländischen).
- Exportproblematik (Wettbewerbsbenachteiligungen exportorientierter Volkswirtschaften)².
- Entwicklungsländerproblematik (Verlust der Anreizfunktion günstiger Investitionsbedingungen für Ausländer, insbesondere in Entwicklungsländern).

In **betriebswirtschaftlicher Hinsicht** bewirkt eine internationale Doppelbesteuerung beim einzelnen Steuersubjekt einen zusätzlichen Aufwand, der umso gravierender ist, je höher die Steuerbelastung ist. Die Doppelbesteuerung hat insbesondere eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips als auch eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung zur Folge³; sie verletzt mithin das Postulat der Steuergerechtigkeit⁴.

Die Inkaufnahme einer durch Ueberschneidung nationaler Aussensteuerrechtsnormen entstandenen internationalen Doppelbesteuerung seitens eines Staates steht angesichts der aufgezeigten Nachteile sowie der Behinderungen im internationalen Wirtschaftsverkehr ausser Diskussion. Die starke Zunahme der internationalen Verflechtung einerseits im Warenverkehr, andererseits in der Verteilung wirtschaftlicher Aktivitäten im internationalen Wirtschaftsraum, drängt Massnahmen zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung geradezu auf⁵.

1 Blaich S.6; Kluge S.13.

2 Zur Bedeutung der Beseitigung einer IDB für Kapitalexportländer, insbesondere der Schweiz, vgl. Knechtle S.53.

3 Blaich, a.a.O. m. Verw. auf die Definition der klassischen finanzwissenschaftlichen Prinzipien bei Wittmann; Kluge, a.a.O.

4 Knechtle S.52.

5 Blaich S.1.

IV. Massnahmen zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung

Massnahmen zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung unterscheiden sich hauptsächlich darin, ob sie unilateral, bilateral oder gar multilateral ausgestaltet sind. Wie aufzuzeigen sein wird, eignen sich bilaterale Staatsverträge am besten, um der Doppelbesteuerung entgegenzutreten, wogegen der unilateralen Selbstbeschränkung der Staaten lediglich subsidiär Gewicht zukommt und die Schaffung eines multilateralen DBA auf grosse Schwierigkeiten stösst. Andere Instrumente gegen die Doppelbesteuerung, wie völkerrechtliche Retorsionen resp. Repressalien oder Meistbegünstigungsklauseln in Handelsverträgen erlangen praktisch oder rechtlich keine grosse Bedeutung¹.

1. Unilaterale Massnahmen²

Besteht mit einem Staat kein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder ist eine Doppelbesteuerung trotz Bestehen eines DBA unbeseitigt geblieben³, müssen im Interesse einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen unilaterale Massnahmen zur Vermeidung resp. Milderung der Doppelbesteuerung getroffen werden⁴. Solche Massnahmen bestehen regelmässig in der Beschränkung der eigenen Steuerpflicht (Befreiungsmethode), oder in der Anrechnung ausländischer Steuern (Anrechnungsmethode). Sie kommen vorab unbeschränkt Steuerpflichtigen (Ansässigen) mit

1 Weber-Fas S.25 Anm. 97/98.

2 Da mit dem DBAA ein bilateraler Staatsvertrag zur Vermeidung der DB im Zentrum der vorliegenden Arbeit steht, ist nur kurz auf die unilateralen Massnahmen einzugehen (vgl. Unilaterale Massnahmen zur Vermeidung der DB, Cahiers Bd. LXVI b (Berlin) 1981).

3 Z.B. Dreiecksfälle bei der IDB aufgrund beschränkter Steuerpflicht in zwei Staaten (Knechtle S.50f).

4 In diesem Zusammenhang wird auch von steuerpflichtbegrenzendem Aussensteuerrecht (Höhn, Handbuch S.61f), resp. Aussensteuerrecht im engeren Sinne (Knechtle S.159) gesprochen, wogegen die Gesamtheit innerstaatlicher Normen, welche die Steuerhoheit nach aussen abgrenzen, als Aussensteuerrecht im weiteren Sinne bezeichnet werden (Knechtle S.160).

Wirtschaftsbeziehungen zum Ausland zugute, wogegen es bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, bei in seinem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen eintretende Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Zweck und Wirkungsweise einseitiger Begünstigungsmassnahmen stimmen somit weitgehend mit bilateralen Massnahmen überein, wobei sich aber die unilateralen Massnahmen hinsichtlich ihrer Rechtsnatur und ihrer Einstufung in der Rangordnung gesetzlicher Bestimmungen von den zweiseitigen DBA unterscheiden⁵.

Es ist jedoch unbestritten, dass unilaterale Massnahmen eingetretene Doppelbesteuerungen zumeist nur unzureichend zu beseitigen vermögen. Diese üben keinen Einfluss auf das ausländische Steuerrecht aus, wodurch auch keine Gegenseitigkeit der Verbindlichkeiten erreicht werden kann; insbesondere scheinen diese - mangels einheitlicher Grundkonzeption und vertraglicher Reziprozität - nicht geeignet dazu, einen Besteuerungsverzicht des Quellenstaates herbeizuführen⁶. Vielmehr laufen unilaterale Massnahmen dem Grundsatz der gemeinsamen Tragung des Steueropfers zuwider, indem durch einseitigen Steuerverzicht keine gerechte Aufteilung der Steuererträge erfolgen kann. Unilaterale Massnahmen erreichen somit nicht annähernd die Vorteile eines DBA, vermögen einen bilateralen Staatsvertrag jedoch ideal zu ergänzen⁷; m.a.W. zwischen- und innerstaatliche Massnahmen ergeben zusammen ein brauchbares Instrumentarium zur Beseitigung der negativen Wirkungen mehrfacher Besteuerung⁸.

2. Bilaterale Massnahmen

Innerhalb gewisser Grenzen kann die Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits innerstaatlich durch das steuerpflichtbegrenzende Aussensteuerrecht (entweder durch Steuerverzicht oder -an-

⁵ Knechtle S.162.

⁶ Knechtle S.170.

⁷ Höhn, Handbuch a.a.O.; Escher S.63f; Kluge S.50f; Philipp/Binder S.89f; Knechtle S.171.

⁸ Blaich S.37.

rechnung) erreicht werden. Vielfach wird eine Einschränkung der Doppelbesteuerung jedoch erst aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit dem anderen Staat erzielt werden können.

Solche zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA) sind völkerrechtlich verbindliche Verträge zweier Staaten, durch die neben der Ausschaltung von Doppelbesteuerungen durch gegenseitige Abgrenzung der in diesen Staaten bestehenden Besteuerungsansprüche eine gerechte Aufteilung der verbleibenden Steuererträge auf die beiden Staaten erreicht werden soll⁹. Der Zweck der DBA besteht dabei in der gegenseitigen Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse¹⁰; dieser Zweck wird zu meist durch einseitigen Verzicht auf die Besteuerung erreicht¹¹.

A. Geschichtliche Entwicklung des Steuervertragsrechts

a) Generelle Entwicklung

Schon im Altertum wurden die Auswirkungen der Doppelbesteuerung vielfach als unerwünscht erkannt und Abhilfe geschaffen¹². Die Problematik blieb auch im Mittelalter bestehen, wobei deren Erörterung nicht von wirtschaftlicher, sondern von theologischer Seite unter den Aspekten von Gerechtigkeit und Moral erfolgte. Zwischen dem 12. und dem Ende des 19. Jahrhunderts verschob sich der Schwerpunkt der Betrachtungsweise nur langsam von der Theologie zur Rechtswissenschaft. Die Industrialisierung einerseits, die eine gewaltige Verdichtung der Wirtschaftsbeziehungen zur Folge hatte, sowie das stetige Anwachsen öffentlicher Abgaben andererseits führten dazu, dass dem Steuervertragsrecht zu Beginn des 20. Jahrhunderts eine zentrale Bedeutung eingeräumt wurde¹³. Als Vorbild völkerrechtlich verbindlicher, "zwischenstaatlicher" Ver-

9 Philipp/Binder S.17; Philipp, Befreiungssystem S.5.

Da das vertragliche Völkerrecht in seinem Wirkungsbereich dem Landesrecht vorgeht, wird das steuerpflichtbegrenzende AStR durch den Bestand eines DBA eingeschränkt resp. aufgehoben (Knechtle S.171).

10 Zuppinger, StR 15 (1960) S.384.

11 Escher S.65.

12 Blaich S.9; Spitaler, S.1ff und S.230ff.

13 Spitaler, a.a.O.

einbarungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung dienten dabei die im 19. Jahrhundert abgeschlossenen Verträge zwischen Oesterreich und Ungarn in der Doppelmonarchie einerseits und zwischen den Kantonen der Schweiz andererseits¹⁴. Das erste umfassende DBA auf dem Gebiete der Einkommenssteuer wurde am 21.Juni 1899/18.April 1900 zwischen Oesterreich und Preussen abgeschlossen. Währenddem zahlreiche europäische Staaten nach dem 1. Weltkrieg DBA abgeschlossen hatten, befasste sich auch das Fiskalkomitee der Wirtschafts- und Finanzkommission des Völkerbundes mit dem Problem der Vermeidung der Doppelbesteuerung - vorerst allerdings ohne starke Impulsgebung auf die Vertragspraxis in Europa¹⁵. Zahlreiche Vertragsmodelle ab 1928 sowie Untersuchungen in Einzelfragen führten zu den Musterentwürfen von Mexico (1943) und London (1946). Währenddem der Vertragsentwurf von Mexico eine Bevorzugung des Quellenstaates vorsah, folgte der Vertragsentwurf von London dem Wohnsitzprinzip; die beiden Entwürfe waren zu verschieden, um eine Vereinheitlichung der DBA herbeiführen zu können¹⁶. Die Arbeiten des Völkerbundes wurden nach dem 2. Weltkrieg durch die Organisation für Europäische Wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC) fortgeführt; diese beschloss im Jahre 1955 erste Empfehlungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und bildete 1956 einen Steuerausschuss, welchem die Ausarbeitung eines bilateralen Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wie auch auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern oblag. Am 30.September 1961 trat die Organisation für

14 Philipp/Loukota/Pollak Z 0, N2; Watzke, Gutachten S.6.

Als älteste Abkommen werden oftmals die 1843-1845 von Belgien, Luxemburg, den Niederlanden und Frankreich unter sich geschlossenen Abkommen bezeichnet; diese hatten jedoch lediglich die gegenseitige Amtshilfe zum Zweck der Bekämpfung der Minderbesteuerung zum Gegenstand und dienten somit noch nicht der Hauptidee des modernen IStR (Bühler S.50).

Als erstes Abkommen zur Vermeidung der IDB wird die Vereinbarung vom 27.8.1872 zwischen dem Bundesrat, handelnd namens des Kantons Waadt, und Grossbritannien betreffend den gegenseitigen Bezug von Erbschafts- und Vermächtnissteuern betrachtet (Knechtle S.202).

15 Spitaler, a.a.O.; Weber-Fas S.7.

16 Société des Nations, Comité fiscal: Modèles de Conventions fiscales de Londres et de Mexico, Commentaire et texte, Genève 1946; OECD-Kommentar, Einleitung N4; Kammermann S. 38.

Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklungshilfe (OECD)¹⁷ an die Stelle der OEEC. Nach Vorlage verschiedener Zwischenberichte arbeitete das Fiskalkomitee der OECD vollständige Musterabkommen mit Kommentaren für die Steuern vom Einkommen und Vermögen (1963; Revision 1977) sowie für die Nachlass- und Erbschaftssteuern (1966) aus¹⁸. Diese Musterabkommen sollten dabei nicht nur der Harmonisierung der bilateralen Abkommen, sondern auch der Vorbereitung multinationaler Abkommen dienen¹⁹; die Kommentare sollten vor allem gemeinsame Auslegungs- resp. Anwendungsgrundsätze schaffen²⁰. Die Vertragspraxis der Mitgliedstaaten wurde in der Folge durch das OECD-Modell von 1963 - trotz Vorbehalten einiger Staaten zu Einzelfragen - nachhaltig beeinflusst²¹.

Neben der OECD leisten auch die UNO, die EG, die EFTA, die Internationale Handelskammer in Paris sowie die International Fiscal Association (IFA) Beiträge zur Lösung des Doppelbesteuerungsproblems²².

17 Mitgliedstaaten: BRD, Australien, Oesterreich, Belgien, Kanada, Dänemark, Spanien, USA, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Italien, Japan, Luxemburg, Norwegen, Neuseeland, Niederlande, Portugal, Grossbritannien, Schweden, Schweiz, Türkei.

18 Das Musterabkommen über Nachlass- und Erbschaftssteuern vermochte keine durchschlagende Bedeutung zu erreichen, da nur wenige Staaten bereit sind, auf diesem Gebiet DBA abzuschliessen (Reich S.20 m.Vew. auf Schulze-Brachmann).

19 Die Musterabkommen sind lediglich als Empfehlung der OECD an ihre Mitgliedstaaten zu qualifizieren und nicht als multilaterale völkerrechtliche Verträge (Weber-Fas S.9f).

20 OECD-Kommentar, Einleitung N3-10. Die Kommentare wurden von den Mitgliedstaaten ebenfalls genehmigt (Widmer, ASA 32, 229); auch das Bundesgericht stützt sich bei der Auslegung eines DBA auf die zugehörigen Kommentare (ASA 45, 607 m.Verw. auf BGE vom 17.9.1976 zum DBAE).

21 Weber-Fas S.9. Knechtle S.204 sieht im OECD-Modell den wohl repräsentativsten Ausdruck der heute bestehenden Auffassungen über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen industrialisierten Staaten.

22 Der Beitrag der UNO-Expertenkommission bezweckte, Richtlinien für die DBA zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern aufzustellen, wobei das OECD-Musterabkommen 1963 als Grundlage diente, das Quellenprinzip jedoch stärker gewichtet wurde, um den Fiskalinteressen der Entwicklungsländer gerecht zu werden. Die IFA kommt durch die jährlichen Kongresse und durch die Veröffentlichung der "Cahiers de Droit Fiscal International" eine grosse Bedeutung für die Fortentwicklung des IDB-Rechts zu. (Vgl. Reich S.21; Knechtle S.205; Kammermann S.39; zum Vergleich des UNO-Musterabkommens mit dem OECD-Musterabkommen vgl. Widmer, Str 35, S.150-157).

2. Entwicklung DBA Schweiz - Oesterreich

Nachdem Oesterreich bereits zu Beginn des Jahrhunderts zwischenstaatliche DBA abgeschlossen hatte, so z.B. mit Liechtenstein im Jahre 1901²³, kam es erst am 24. Oktober 1927 in Wien zu einem Staatsvertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in bestimmten Fällen mit der Eidgenossenschaft, die im Namen des Kantons St.Gallen handelte²⁴. Dieses Abkommen bezweckte insbesondere die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnis des Arbeitseinkommens, gewisser Kapitalerträge sowie der Einkünfte aus Liegenschaften und Gewerbebetrieben²⁵. Bis 1937 sind 16 weitere Kantone diesem Abkommen beigetreten²⁶. Dieses Abkommen wurde mit der Eingliederung Oesterreichs in das Deutsche Reich am 13.März 1938 unwirksam; da die interne deutsche Steuergesetzgebung auch in Oesterreich anwendbar erklärt wurde, wurde mit Zusatzvereinbarung vom 7./13.September 1940 der Geltungsbereich der Kollisionsnormen im schweizerisch-deutschen Abkommen vom 15.Juli 1931 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern auf Oesterreich ausgedehnt. Nach dem Ende des 2. Weltkrieges am 9.Mai 1945 wurde dieser Vertrag formell hinfällig. Durch das Reichsüberleitungsgesetz wurde der Inhalt dieses Vertrages zwar in die österreichische Rechtsordnung übergeleitet, bedurfte aber für die völkerrechtliche Verbindlichkeit der Zustimmung der Schweiz. Dies hatte die Gegenrechtserklärung vom 17.August 1946 zur Folge, worin beide Staaten übereinkamen, allfällige Doppelbesteuerungen einstweilen weiter im Sinne der bis 9.Mai 1945 im schweizerisch-österreichischen Verhältnis befolgten Ordnung zu bereinigen²⁷.

Die in der Folge einsetzenden Vertragsverhandlungen führten am

23 RGBL 1901/68.

24 CH: AS 44, 333; A: BGBl 1928/96.

25 Vgl. Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 30.4. 1954, BB1 Nr.18 (1954) 673.

26 Nur Beitrittserklärungen: ZH/TG/NE 1928; GE 1929.

Beitritts- und Gegenrechtserklärungen: OW/BS/BL/AI/AG 1928; FR/GR 1929; NW 1931; LU 1933; BE/GL 1936; ZG 1937.

27 Geschäftsbericht des Bundesrates 1946, 279, zit. in BB1 Nr.18 (1954) 674.

12. November 1953 in Bern zur Unterzeichnung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern²⁸ wie auch eines Unterzeichnungsprotokolles; dem Inhalt nach bestand weitgehende Übereinstimmung mit dem DBAD 1931²⁹. Das DBAA trat mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden am 14. Oktober 1954 in Kraft; Grundlage dieses Abkommens waren das ausschliessliche Wohnsitzprinzip verbunden mit der Befreiungsmethode.

Auf Begehren Oesterreichs wurde 1968 mit den Verhandlungen zur Gesamtrevision des Abkommens begonnen; das österreichische Revisionsbegehren hatte insbesondere das Abrücken vom ausschliesslichen Wohnsitzprinzip (Einführung einer Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) sowie die Modernisierung des DBA nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens von 1963 zum Ziel³⁰. Die aufgrund unterschiedlicher Auffassungen der Vertragsstaaten zeitraubenden und schwierigen Verhandlungen³¹ führten am 1. Februar 1973 zur Paraphierung eines neuen Abkommens sowie eines Verhandlungsprotokolles zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, welches am 4. Dezember 1974 in Kraft trat. Gleichzeitig wurde vereinbart, auch die erbschaftssteuerlichen Bestimmungen des DBAA 1953 durch ein neues Erbschaftssteuerabkommen auf der Grundlage des OECD-Musterabkommens von 1966 zu ersetzen.

Beide Abkommen sind noch heute in Kraft und bewähren sich gemäss Auskünften sowohl der EStV wie auch des BMF sehr gut in ihrer Anwendung.

28 AS 1954, 1083.

29 Watzke/Pollak/Philipp S.395.

30 Vgl. Vorbemerkungen zur Besprechung der Art.10-12 DBAA.

31 Botschaft des Bundesrates vom 4.3.1974.

B. Rechtsnatur / Völkerrechtliche Grundlagen der DBA

Bilaterale Staatsverträge, die eine Beseitigung der Doppelbesteuerung bezwecken, stellen primär eine Rechtsquelle des Völkerrechts dar. Aus der Sicht des internationalen Rechts ist das DBA ein rechtsetzender völkerrechtlicher Vertrag, der regelmässig durch den Austausch der Ratifikationsurkunden völkerrechtliche Verbindlichkeit erlangt¹.

Der territoriale Geltungsbereich wird dabei durch die Hoheitsgebiete der Vertragsstaaten begrenzt. Da das Völkerrecht die Doppelbesteuerung nicht verbietet², besteht die Hauptaufgabe eines DBA in der Aufteilung der Besteuerungsrechte auf die beiden Vertragsstaaten resp. im Verzicht eines Vertragsstaates auf das Besteuerungsrecht³. Die Wirkung eines DBA kann somit nicht über eine blosser Einschränkung der bestehenden nationalen Steuerrechte hinausgehen, m.a.W. ein DBA vermag keine Besteuerungskompetenzen zu begründen, welche im innerstaatlichen Recht nicht vorgesehen sind (negative Wirkung der DBA)⁴.

Die Art der Geltendmachung der vertraglich zugeteilten Besteuerungsrechte richtet sich ausschliesslich nach innerstaatlichem Recht, da die DBA nur Kollisionsnormen aufstellen, welche in den Vertragsstaaten auf bestehendes Steuerrecht einwirken⁵. Ebenso muss die Auslegung eines DBA demnach unter Heranziehung des innerstaatlichen Rechts erfolgen (vgl. Art.3 Abs.2 DBAA); diese Bestimmung gilt jedoch nicht e contrario, d.h. für die Auslegung innerstaatlicher Abgabenvorschriften darf nicht auf ein DBA zurückgegriffen werden⁶.

1 Weber-Fas S.59ff; Höhn, Handbuch S.70; Kammermann S.1; Knechtle S.172.

2 Weber-Fas S.39; Escher S.29; Widmer, StR 29 (1974) S.91.

3 Knechtle S.175 sieht die DBA insofern als Verständigung über eine Rücksichtnahme auf die beidseitigen Fiskalbedürfnisse.

4 Escher S.65; Stoll S.356 m.Verw. auf VGH, Erkenntnis vom 11.3.1965, B 210,211/1964; Philipp/Loukota/Pollak Z O N15 m.Verw. auf BFH, BStBl II, 1971, S.379 und 1980, S.531; Debatin, AWD 1969, S.477.

5 Stoll, S.357ff; Philipp/Loukota/Pollak Z O N32.

6 Stoll S.359.

Bei Verletzung eines DBA wird der verletzte Staat zunächst versucht sein, eine Lösung auf dem Wege des Verständigungsverfahrens herbeizuführen⁷; da eine übergeordnete Instanz im internationalen Verhältnis fehlt und für das Verständigungsverfahren kein Einigungszwang statuiert ist, bleibt dem verletzten Staat noch die Möglichkeit, das DBA zu kündigen.

C. Rangordnung der DBA / Aufnahme der DBA in die innerstaatliche Rechtsordnung

Staatsverträge begründen als völkerrechtliche Rechtsquellen unmittelbar nur zwischen Staaten bzw. zwischen anderen Völkerrechtssubjekten Rechte und Pflichten¹. Die Einordnung des bilateralen Staatsvertrages in den innerstaatlichen Normenbereich ist völkerrechtlich nicht geregelt; grundsätzlich bestimmt das nationale Recht, wie der völkerrechtlichen Vereinbarung innerstaatlich Geltung verschafft wird.

a) Schweiz

Verfassungsmässige Grundlage für den Abschluss von DBA bildet Art.8 BV, der dem **Bund** die alleinige Befugnis erteilt, Staatsverträge mit dem Ausland abzuschliessen². Als befristete und kündbare Staatsverträge des Bundes können DBA durch den Bundesrat unmittelbar nach erteiltem und gemäss Art.89 Abs.4 BV nicht dem Staatsvertragsreferendum unterliegenden Genehmigungsbeschluss der Bundesversammlung (Art.85 Ziff.5 BV) aufgrund von Art.102 Abs.1 Ziff.8 BV ratifiziert werden³.

7 Vgl. Art.25 DBAA.

1 Stoll S.353.

2 Hinsichtlich Gegenständen der Staatswirtschaft, des nachbarlichen Verkehrs und der Polizei können die Kantone mit dem Ausland Verträge abschliessen (Art.9 und 10 Abs.2 BV); die Kantone haben diese Befugnis auf dem Gebiete des Steuerwesens selten ausgenutzt (z.B. Vereinbarungen über die Besteuerung von Grenzgängern; Höhn, Handbuch S.68).

3 Höhn, Handbuch S.70 Anm.40; Knechtle S.178; Botschaft des Bundesrates zum DBAA, S.9. Aufgrund von Art.113 Abs.3 BV sind von der Bundesversammlung genehmigte Staatsverträge selbst dann bindend, wenn sie eine Verfassungsbestimmung verletzen.

Der Bund hat dabei die Kompetenz, durch DBA auch die kantonale Steuerhoheit zu begrenzen, d.h. mittels Staatsverträgen auch in den Materien für die Kantone verbindliches Recht zu schaffen, die in der innerstaatlichen Kompetenzordnung (Art.3 BV) den Kantonen vorbehalten sind⁴.

Staatsverträge des Bundes bedürfen in der Schweiz keiner speziellen Transformation in ein formelles Bundesgesetz; diese werden aufgrund der Inkorporationstheorie mit der Ratifikation als solche unmittelbar Bestandteil des Bundesrechts, womit sie analog innerstaatlichem Steuerrecht Rechte und Pflichten für die Steuerpflichtigen zu begründen vermögen und von den Behörden von Amtes wegen anzuwenden sind. DBA stellen jedoch für den Fiskus keine originäre Rechtsgrundlage für die Inanspruchnahme von Steuerpflichten dar; zur Wahrnehmung seiner Besteuerungsrechte gegenüber den Steuerpflichtigen ist stets eine innerstaatliche Rechtsgrundlage notwendig⁵. In der innerstaatlichen Rangordnung sind die DBA aufgrund von Art.113 Abs.3 BV ranggleich mit Bundesgesetzen und allgemein verbindlichen Bundesbeschlüssen. Die Derogationswirkung gegenüber bestehendem Bundesgesetzrecht richtet sich nach dem Grundsatz "lex posterior derogat legi priori"; die Derogationswirkung gegenüber zukünftigem Bundesgesetzrecht ist umstritten. Grundsätzlich geht dabei das jüngere Bundesrecht dem älteren Staatsvertragsrecht vor, wobei jedoch die Auslegung jüngeren Bundesrechts im Sinne des Staatsvertrages vorgenommen werden soll, falls der Bundesgesetzgeber nicht willentlich völkerrechtswidriges Recht schaffen wollte⁶.

4 Diese Kompetenz des Bundes war früher umstritten, gilt jedoch aus Gründen der Zweckmässigkeit als anerkannt (BGE 96 I 747). Vgl. Höhn, Handbuch S.77 m.Verw. auf Aubert und Hangartner; im Ergebnis gleiche Meinung bei Escher, S.66f m.Verw. auf die zentralistische Theorie bei Fleiner/Giacometti und die föderalistische Theorie bei I. Blumenstein; Reich S.11; Kammermann S.53, Knechtle S.148.

5 Höhn, Handbuch S.77; Debatin, AWD (1969) 477; Knechtle S.184; Kammermann S.2/55; Philipp/Loukota/Pollak Z O N18.

6 Knechtle S.187 weist zu recht darauf hin, dass es kaum der Wille des Gesetzgebers sein dürfte, völkerrechtswidrige Gesetze zu schaffen, weshalb in der Praxis der Staatsvertrag regelmässig dem Bundesgesetz vorgehe.

Die frühere Praxis des Bundesgerichtes ging grundsätzlich vom Vorrang des völkerrechtswidrigen späteren Bundesgesetzes aus (BGE 59 II 331). Diese Lösung beinhaltet aber eine Verletzung des Staatsvertrages und damit des Völkerrechts und gibt dem Partnerstaat theoretisch die Möglichkeit, das DBA zu kündigen.

b) Oesterreich

Das Bundes-Verfassungsgesetz enthält insbesondere in Art.10 Abs.1 Z 2, Art.16, Art.48, 49 und 50 sowie in Art.65 und 66 Abs.2 die verfassungsrechtlichen Grundlagen für Abschluss und Wirksamwerden von Staatsverträgen¹. Da die DBA regelmässig die Einschränkung eines gesetzlich normierten Besteuerungsanspruches bezwecken, handelt es sich bei derartigen Abkommen um Staatsverträge gesetzändernden bzw. gesetzergänzenden Charakters; diese können verfassungsgemäss nur vom Bundespräsidenten abgeschlossen werden² und bedürfen überdies der parlamentarischen Genehmigung durch den Nationalrat. DBA können demnach nicht *uno actu* sondern nur unter Ratifikationsvorbehalt unterzeichnet werden³. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist **umfassend**, obwohl der sachliche Anwendungsbereich der DBA nicht nur Bundessteuern, sondern auch Gemeindeabgaben (Gewerbe-, Lohnsummen- und Grundsteuern) umfasst⁴.

Völkerrechtliche Normen werden in Oesterreich ebenfalls mittels genereller Transformation ins Landesrecht übernommen; die DBA vermögen daher als solche unmittelbare Rechtswirkungen in der

In neueren Entscheiden führte das Bundesgericht dagegen aus, dass Bundesgesetze völkerrechtskonform auszulegen seien; der Vorrang der Staatsverträge wurde ausdrücklich anerkannt (BGE 94 I 669 E 6a; 99 Ib 39). Diese Betrachtungsweise der Staatsverträge ist speziell im Hinblick auf die DBA zu begrüßen, denn DBA bezwecken regelmässig auch die Vermeidung zukünftiger Doppelbesteuerungen. (Vgl. Höhn, Handbuch S.77 Anm.69; Knechtle S. 186f; Escher S.73; Kammermann S.2 Anm.11 sowie ders. S.55 m.Verw. auf Fleiner/Giacometti; Zuppinger, StR 15 (1960) S.378; Reich S.15 m.Verw.).

- 1 Blaich S.12 m.Verw. auf R.Walter/H.Mayer: Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Wien (1976) S.63; Philipp/Loukota/Pollak Z 0 N13.
- 2 Gemäss Bundesministeriengesetz 1973 obliegt die Leitung der DBA-Vertragsverhandlungen dem Bundesminister für Auswärtige Angelegenheiten; dieser hat die Kompetenz jedoch auf dem Verordnungsweg an den Bundesminister für Finanzen delegiert.
- 3 Stoll S.350ff.
- 4 §7 Abs.4 Finanzverfassungsgesetz 1948, BGBl Nr.45. Das Gesamtabgabenaufkommen in Oesterreich stammt zu rund 95% aus den Bundessteuern (Stoll S.356).

innerstaatlichen Rechtsordnung zu erzeugen (selfexecuting treaties), ohne dass ihre innerstaatliche Geltung vom Erlass spezieller Rechtsvorschriften abhängt. Da die österreichischen DBA weder als verfassungsändernd noch als verfassungsergänzend betrachtet werden, nehmen sie im Stufenbau der österreichischen Rechtsordnung den Rang einfacher Bundesgesetze ein; die inhaltliche Verfassungskonformität ist dabei vorausgesetzt⁵. Die zur Durchführung eines DBA abgeschlossenen Durchführungsvereinbarungen stehen als parlamentarisch nicht genehmigungspflichtige Staatsverträge auf der Rangstufe von Verordnungen.

Mit der Transformation des DBA in die innerstaatliche Rechtsordnung verbunden ist auch dessen Derogationswirkung nach dem Grundsatz "lex posterior derogat legi priori". Da die Bestimmungen eines DBA in bezug auf das innerstaatliche Abgabenrecht als lex specialis gelten, vermag das DBA seine Derogationswirkung nach dem Grundsatz "lex specialis derogat legi generali" grundsätzlich auch gegenüber nachfolgenden Änderungen innerstaatlicher Abgabenrechtsnormen zu entfalten⁶.

5 Rechtswidrigkeiten beim Abschluss oder im Inhalt eines DBA führen nicht zu dessen Nichtigkeit; rechtswidrige DBA können aber vom Verfassungsgerichtshof mit Wirkung ex nunc aufgehoben werden. Die Aufhebung bezieht sich aber nur auf den innerstaatlichen Rechtsbereich und berührt in keiner Weise die völkerrechtliche Verbindlichkeit des Vertrages (Stoll S.355).

6 Philipp/Loukota/Pollak Z O N17; Doralt/Ruppe, Bd.II, S.195; Stoll S.355 m.Verw. auf VwGH, Erkenntnis vom 28.6.1963, Zl 2312/61.

D. Ueberstaatliche Privilegien / Sonstige internationale Vereinbarungen

Neben den DBA und deren Ausführungsbestimmungen¹ bestehen sowohl in Oesterreich als auch in der Schweiz weitere Steuerprivilegien in nicht steuerlichen Verträgen, die einem bestimmten Personenkreis und den in den Vertragsstaaten niedergelassenen internationalen Organisationen aufgrund allgemein anerkannter Rechtsgrundsätze des Völkerrechts oder aufgrund internationaler Vereinbarungen zustehen. Es handelt sich dabei zumeist um Privilegien und Immunitäten der in der Schweiz niedergelassenen Angehörigen ausländischer diplomatischer und konsularischer Vertretungen sowie um Verträge, welche die steuerlichen Beziehungen zu internationalen Organisationen für deren Beamte und Angestellte regeln; der Bestand dieser Privilegien wird überdies durch Art.27 i.V.m. Art.4 Abs.1 DBAA sichergestellt².

Zu beachten sind auch die in beiden Vertragsstaaten bestehenden internationalsteuerrechtlichen Vereinbarungen mit beschränkter Zielsetzung. Es sind dies zumeist Gegenrechtserklärungen und Notenwechsel über die Besteuerung von Unternehmungen der Schiff- und Luftfahrt, im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein DBA besteht³.

Lediglich am Rande erwähnt seien alle anderen Staatsverträge und internationalen Vereinbarungen, welche ebenfalls Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen enthalten (Freundschafts-,

-
- 1 Vereinbarung über die Durchführung der Entlastung von den im Abzugswege an der Quelle erhobenen Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren; Verordnung über die Besteuerung von Grenzgängern.
 - 2 Philipp/Binder S.88. Eine Aufstellung dieser völkerrechtlichen Bestimmungen und überstaatlichen Privilegien findet sich für Oesterreich bei Philipp/Binder S.175ff, für die Schweiz in: Internationales Steuerrecht der Schweiz, EStV, Band III, III A und III B. Vgl. auch die sich aus dem Bundesrecht ergebenden subjektiven Steuerbefreiungen für Angehörige diplomatischer und konsularischer Missionen (Wiener Abkommen über diplomatische Beziehungen vom 18.4.1961 und über konsularische Beziehungen vom 24.4.1963). Hinsichtlich kantonaler Gegenrechtserklärungen über Steuerbefreiungen des konsularischen Personals und von Auslandsvertretungen im Kanton Zürich, vgl. Aufstellung bei Zuppinger, Zürcher Steuergesetze, Textausgabe I. Band, Zürich 1983, S.284-295.
 - 3 BGE 51 I 6 verneint den Staatsvertragscharakter solcher Gegenrechtserklärungen; a.M. Guggenheim, zit. in Knechtle, S.143 Anm. 7.

Handels-, Niederlassungs-, Konsularverträge etc.); auf diese kann im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden⁴.

3. Multilaterale Massnahmen (Exkurs)

a) Multilaterales Musterabkommen

Sowohl die in der Schweiz als auch in Oesterreich derzeit in Geltung stehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind auf bloss bilateraler Basis abgeschlossen worden.

Der Fiskalausschuss der OECD hat sich bereits beim Erlass des Musterabkommens im Jahre 1963 mit der Möglichkeit der Ausarbeitung eines multilateralen, d.h. alle potentiellen Wirtschaftspartner betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens beschäftigt. Wenngleich der Fiskalausschuss zum Schluss kam, dass ein solches Vorhaben unter den gegenwärtigen Umständen (Unterschied in der wirtschaftlichen Entwicklung der Mitgliedstaaten) auf grosse Schwierigkeiten stossen würde, erachtete er es doch als möglich, dass einzelne Gruppen von Mitgliedstaaten, die regionalen Zusammenschlüssen angehören, den Abschluss eines multilateralen Abkommens auf der Basis des OECD-Musterabkommens erwägen könnten¹.

Das Postulat für ein multilaterales DBA wurde auch in der Rechtsliteratur der sechziger Jahre aufgegriffen. So strebte z.B. WATZKE ein multilaterales Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD als "beste Lösung" an, da gerade die kleinen Unterschiede der bilateralen Abkommen für die praktische Handhabung des Steuervertragsrechts nachteilig seien und als unnötendig empfunden würden². Der Weg zum multilateralen Abkommen hätte gemäss WATZKE über eine Angleichung der Steuersysteme führen sollen, wenngleich er als zur damaligen Zeit erreichbares Ziel

4 Für die Schweiz: Zusammenstellung dieser Bestimmungen im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, EStV, II A.

1 OECD-Kommentar, Einleitung N32; a.M. Endriss S.103, welcher nur die allgemeine Anerkennung des Ursprungsprinzips als Basis für den Abschluss eines multilateralen DBA sieht.

2 Watzke, Gutachten S.19.

lediglich die möglichst weitgehende Harmonisierung des bilateralen Vertragsrechts sah. Auch HEINING strebte über die Angleichung der zweiseitigen Abkommen die Kodifikation eines multilateralen Abkommens an; an ein multilaterales DBA sei vornehmlich im Bereich der EWG und auch der EFTA zu denken³.

Eine Arbeitsgruppe der EFTA beschäftigte sich von 1964 bis 1969 mit der Frage der Ausarbeitung eines mehrseitigen Abkommens, kam jedoch zum Schluss, dass ein solches DBA wohl technisch möglich sei, die Umtriebe und Nachteile desselben jedoch die Vorteile noch überwiegen würden und der Abschluss eines mehrseitigen DBA zur Zeit nicht empfohlen werden könne⁴.

Auch innerhalb der EG sind Bestrebungen in Richtung multilateralem DBA im Gange, wenngleich vorerst die Harmonisierung der direkten Steuern angestrebt wird⁵. Das von der EG angestrebte multilaterale Abkommen soll nicht wie das OECD-Musterabkommen eine blosser Empfehlung, sondern bindendes Recht für die Mitgliedstaaten darstellen; nicht zuletzt deshalb gestalten sich die Verhandlungen schwieriger als erwartet⁶.

Das Postulat für ein multilaterales Abkommen besteht zwar immer noch, ist jedoch mittlerweile einer realistischeren Betrachtungsweise gewichen⁷. Mit WEBER-FAS ist einig zu gehen, dass der multilaterale Vertrag - im Unterschied zum bilateralen Vertrag, der individuell abgestimmte zwischenstaatliche Steuerverzichte ermöglicht - keine grosse Bedeutung bei der Ausschaltung interna-

3 Heining, StuW 1964, 459ff.

4 EFTA, Avoiding double taxation, in EFTA-Bulletin 11 (1970) Nr.3 S.19 sowie Widmer, ASA 43 S.485f. Vgl. dazu auch Reich S.21; Knechtle S.208; Kammermann S.40.

5 Reich S.21 m.Verw. auf Schulze-Brachmann.

Vgl. jedoch BFH, BStBl II, 1975, S.584: "Es ist nicht Aufgabe der Abkommen, Steuerrechte zu harmonisieren", sowie Philipp, Befreiungssystem S.28: "DBA dürfen nicht mit Instrumenten zur Steuerharmonisierung verwechselt werden; weder haben sie die Aufgabe, solche Ziele zu erreichen, noch sind sie ihrer Struktur nach dazu überhaupt geeignet."

6 Knechtle S.208.

7 Locher, Probleme der DBA S.6 kritisiert, dass bei multilateralen Uebungen der Schwächste den Ton bestimme und dass leider meistens nur die schlechteste Lösung die allseitig annehmbare sei.

Gleicher Meinung Blaich S.8, der mit der Zahl der Verhandlungspartner auch die Schwierigkeit zur Erzielung einer sachgerechten Lösung steigen sieht.

Nach Philipp, Befreiungssystem S.6, ist durch das Zusammentreffen mehrerer Rechtssysteme und Rechtssprachen eine einheitliche Regelung fast nicht zu erwarten.

tionaler Doppelbesteuerung erlangen dürfte, solange die Welt aus steuersouveränen Staaten mit höchst unterschiedlichen politischen, gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und rechtlichen Strukturen besteht⁸. Tatsächlich sind denn auch die bisherigen Bemühungen um multilaterale Steuerverträge (Kollektivabkommen), selbst innerhalb der EG-Staatengruppe, ohne nennenswerten Erfolg geblieben⁹; es steht derzeit kein einziges DBA auf multilateraler Basis in Geltung¹⁰.

B. Zusammenwirken mehrerer DBA

Ist ein Steuerpflichtiger der Steuerhoheit von mehr als zwei Staaten unterworfen (Dreiecksverhältnis), können die bilateralen DBA gleichwohl nur auf bilateraler Basis angewandt werden. Infolge des dichten Netzes bilateraler - auf der Basis des OECD-Musterabkommens abgeschlossener und somit mehr oder weniger gleichlautender - DBA in Europa wird eine Doppelbesteuerung zu meist auch in derartigen Dreiecksfällen vermieden werden können¹. Durch die enge Begrenzung des persönlichen Anwendungsbe reiches der Abkommen auf die Ansässigen der beiden Vertrags staaten kann es jedoch im Dreiecksverhältnis dazu kommen, dass eine Doppelbesteuerung eintritt, obwohl zwischen den beteiligten Staaten bilaterale DBA bestehen². In derartigen Fällen wird die

8 Weber-Fas S.25 Anm. 97; ähnlich Reich S.24f und Knechtle S.207.

9 Weber-Fas a.a.O. weist auch darauf hin, dass der Versuch eines multilateralen Ausgleichs zwischen den Nachfolgestaaten der österreichisch-ungarischen Monarchie schon früh gescheitert sei. Er bezieht sich dabei auf den umfassenden Rom-Vertrag vom 6.4.1922 zwischen Oesterreich, Ungarn, Italien, Polen, Rumänien und Jugoslawien. Dieser Vertrag erlangte jedoch nur zwischen Oesterreich und Italien von 1922-1938 formell Geltung, jedoch ohne praktisch ganz durchgeführt zu werden (vgl. auch Bühler S.35).

10 Philipp/Binder S.18; Bühler S.16 spricht von einem schwachen Grad der Internationalität im IStR, was u.a. durch das Fehlen von Kollektivverträgen und das Fehlen einer internationalen Rechtssprechung zum Ausdruck komme.

Vgl. jedoch das multilaterale Abkommen vom 18.5.1956 über die Besteuerung von Strassenfahrzeugen, dem 30 Staaten beigetreten sind (Weber-Fas S.25 Anm. 97).

1 Philipp/Loukota/Pollak Z O N39 ff.

2 Loukota, FJ Heft 6 (1978) S.87f.

Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Wege des Verständigungsverfahrens angestrebt werden müssen³.

§ 2 FUNKTIONEN DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

1. Vermeidung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung

Die Ausschaltung resp. Milderung der internationalen Doppelbesteuerung mittels Abgrenzung der Steuerhoheiten der Vertragsstaaten kann auch heute noch als primärer Zweck der DBA bezeichnet werden¹. Im Völkerrecht besteht - wie aufgezeigt - zwar kein Doppelbesteuerungsverbot, m.a.W. im steuerrechtlichen Verhältnis der Staaten besteht kein normatives Eingriffsverbot im Sinne des "ne bis in idem-Prinzips"²; dennoch führt die Erkenntnis der negativen Folgen der Doppelbesteuerung³ dazu, dass die Forderung nach Beseitigung der Doppelbesteuerung allgemein anerkannt ist und die Staaten dieser Aufgabe mittels Abschlüssen von DBA auch nachzukommen trachten. DBA bezwecken vorab die Verständigung über eine gegenseitige Rücksichtnahme auf die Fiskalbedürfnisse der Vertragsstaaten resp. eine angemessene Verteilung des Steuergutes zwischen den Vertragsparteien durch gegenseitige

-
- 3 Ryser, Handbuch S.410/415, fordert, dass sich die Schweiz mit Bestimmtheit für eine Förderung der multilateralen, insbesondere mindestens trilateralen, Anwendung der DBA einsetzen solle, mit Rücksicht darauf, dass in Zukunft wahrscheinlich vermehrt die Gewährung der von schweizerischen Gesellschaften beantragten Entlastungen vom Wohnsitz der sie beherrschenden Personen abhängig gemacht werden könnte.
- 1 OECD-Kommentar, Einleitung N3; Weber-Fas S.24; Kluge S.157; Höhn, Handbuch S.74; Kammermann S.8; Reich S.31.
Weber-Fas S.72 bezeichnet die normative Begrenzung nationaler Steueransprüche der Vertragsstaaten als "typischen Hauptzweck" der internationalen DBA.
Bühler S.166 bezeichnet die Vermeidung der DB zwar nicht als das älteste Ziel der DBA, aber doch mindestens seit dem Beginn der Ära der umfassenden DBA (ab 1920) als deren Hauptziel.
- 2 Weber-Fas a.a.O.; Bühler S.167 stellt fest, die Auffassung, es sei heute schon geltendes Völkerrecht, dass IDB unzulässig seien, könne nicht als richtig anerkannt werden.
- 3 V.a. die Störung des internationalen Wirtschaftswachstums, des internationalen Güterverkehrs und der privatwirtschaftlichen Investitionen (vgl. vorn S.7f.).

Zugeständnisse⁴; dabei werden Doppelbesteuerungen jedoch nicht um jeden Preis vermieden, sondern stets nur soweit, wie dies dem konkreten Vertragsinhalt entspricht⁵. Der Vertragsinhalt wiederum, den die Vertragsstaaten einem DBA geben, ist nicht eine Rechtsfrage, sondern zumeist Ausdruck wirtschaftlicher und politischer Erwägungen⁶, wenngleich rechtstheoretische und finanzwissenschaftliche Prinzipien, wie z.B. das Leistungsfähigkeitsprinzip, die Grundsätze der Gleichmässigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung, die Forderung nach Freizügigkeit - und damit die Sicherung von Individualinteressen - dabei durchaus berücksichtigt werden⁷. Da für die Vertragsstaaten u.a. wirtschaftliche Gründe beim Abschluss eines DBA im Vordergrund stehen, kann im Einzelfall das Interesse eines Staates an der Nichteinschränkung seiner Steuerhoheit dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgehen⁸.

2. Förderung der internationalen Freizügigkeit

Die Förderung der internationalen Freizügigkeit resp. Liberalisierung der wirtschaftlichen Beziehungen steht in engem Sachzusammenhang mit dem Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung, da in einer Zeit der wachsenden wirtschaftlichen Verflechtung der Industriestaaten unter sich und auch gegenüber Entwicklungsländern eine internationale Doppelbesteuerung den freien Austausch von Personen, Investitionen, Handelswaren und Dienstleistungen stark erschwert¹. Diese Liberalisierungsfunktion der DBA hat - obschon die Wichtigkeit der vertraglichen Absicherung grenzüber-

4 Reich S.31 m.Verw. auf Locher und Becker.

5 Höhn, Handbuch S.74 m.Verw. auf Ryser.

6 Kluge S.158 m.Verw. auf Fichtelmann; Philipp, Befreiungssystem S.29 sieht das Steuerrecht als Instrument der Wirtschaftspolitik.

7 Bühler S.145ff; Knechtle S.17ff bezeichnet (m.Verw. auf Wagner) die Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung als Kriterien der Steuergerechtigkeit.

8 Höhn, Handbuch S.74

1 Weber-Fas S.26; DBA werden zuweilen als "Instrumente der internationalen Wirtschaftspolitik" bezeichnet (Reich S.31 m.Verw. auf Scholz).

schreitender Freizügigkeit der Wirtschaft schon zu Beginn des 20. Jahrhunderts erkannt wurde - aufgrund der stark erhöhten Steuerbelastungen nach dem 2. Weltkrieg an Gewicht gewonnen². Zu Recht weisen jedoch einzelne Autoren darauf hin, dass eine wettbewerbsneutrale Besteuerung auch durch innerstaatliche Massnahmen, insbesondere durch eine Anpassung des Aussensteuerrechts erreicht werden könnte³. Dass dieser Weg von Ländern mit hoher Steuerbelastung vielfach nicht beschritten wird, liegt wohl daran, dass der so agierende Staat die Kosten der Steuerausfälle allein zu tragen hätte. Diese Staaten begegnen den negativen Auswirkungen der Freizügigkeit, d.h. der Abwanderung in sog. Steueroasen, regelmässig durch Spezialbestimmungen sowohl im Aussensteuerrecht, wie auch (je nach Durchsetzbarkeit in den Vertragsverhandlungen) in DBA⁴.

3. Unzulässigkeit steuerlicher Diskriminierung

Das Diskriminierungsverbot in den dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA¹ bezweckt nicht direkt die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, sondern soll im Rahmen der Förderung der internationalen Freizügigkeit - unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit - die Wettbewerbsneutralität durch eine steuerliche Gleichstellung der Staatsangehörigen beider Vertragsstaaten schützen². Ein generelles Gleichbehandlungsgebot - wie dies auch im DBAA statuiert ist - reicht dabei über die unmittelbare Abkommensanwendung hinaus, indem nicht nur die in den Anwendungsbereich des DBA fallenden Steuern, sondern Steuern je-

2 Weber-Fas a.a.O. m.Verw. auf Denkschrift zum DBAD-I 1925; Knechtle S.20.

3 Kammermann S.9; Kluge S.14; Philipp, Befreiungssystem S.35f. führt dagegen aus, dass DBA keine absolute Wettbewerbsneutralität herstellen können, sondern Wettbewerbsverzerrungen lediglich zu nivellieren vermögen. Vorab sei eine Gesamtharmonisierung des Steuerrechts resp. aller Belastungsmomente vonnöten.

4 Vgl. Art.13 Abs.4 DBAA.

1 Umfasst das Verbot der Staatsangehörigendiskriminierung, das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung sowie das Verbot der Diskriminierung der Kapitalbeteiligungen von Unternehmen (Art.24 DBAA).

2 Weber-Fas S.27; Kluge S.221f; Bühler S.170ff; Reich S.31.

der Art und Bezeichnung davon erfasst werden.

4. Massnahmen gegen Minderbesteuerung resp. Steuerflucht

Der primäre Zweck der DBA, d.h. die Vermeidung der doppelten Besteuerung des gleichen Fiskalsubstrates, scheint von einigen Staaten durch die zunehmende Entwicklung des Doppelbesteuerungsrechts als Rechtsinstrument im Dienste der Bekämpfung der Steuerflucht und -vermeidung immer mehr in den Hintergrund gedrängt zu werden¹. Eine **Minderbesteuerung**² umfasst dabei alle Fälle, in denen die Besteuerung hinter dem zurückbleibt, was sie bei richtiger Anwendung der Steuergesetze auf den betreffenden Tatbestand hätte ergeben müssen³ resp. bei denen die Besteuerung nicht so verwirklicht wird, wie es das Gesetzmässigkeitsprinzip des Steuerrechts gebietet⁴.

Ein Missbrauch wird dann anzunehmen sein, wenn zur Erreichung eines wirtschaftlichen (aussersteuerlichen) Zieles, also zur Erreichung eines Zieles, dessen Wahl freisteht und absolut unangestastet ist, ein ungewöhnlicher rechtlicher (Um-)Weg gewählt und damit verbunden ein abgabenrechtlicher Erfolg angestrebt wird, der bei normaler und üblicher Rechtsgestaltung nicht oder anders eingetreten wäre, ein rechtlicher Weg also, dem gerade bei dem in Aussicht genommenen Ziel wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und der beschrittene Weg ohne das Motiv der Abga-

1 NZZ Nr.146, 27.6.1985, S.16 mit Bezug auf den französischen Fiskalisten Gilbert Tixier.

Diese Tendenz scheint mir nicht ungefährlich zu sein, denn es gilt im Einzelfall, die von der Rechtsordnung anerkannte und einem berechtigten Interesse entspringende Möglichkeit günstiger steuerlicher Gestaltung von dem als verpönt geltenden Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, abzugrenzen (Philipp/Binder S.31).

2 Bereits vor der Epoche der modernen DBA wurden zwischenstaatliche Amts- und Vollstreckungshilfeabkommen mit dem Hauptzweck der Vermeidung der Minderbesteuerung abgeschlossen (Bühler S.169; Weber-Fas S.29; Kammermann S.10).

3 Bühler S.169; seine Definition umfasst alle illegalen Massnahmen wie Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen.

4 Weber-Fas S.29; diese Umschreibung soll nicht nur strafbare Steuerverkürzungen, sondern auch nichtdeliktische Steuerumgehungen, sowie Fälle objektiv unrichtiger Steuerrechtsanwendung umfassen.

benersparnis völlig unverständlich wäre. Bei diesen Missbräuchen handelt es sich um dem Besteuerungsziel widersprechende und von den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen verpönte Umgehungen und Ausweichgestaltungen⁵.

Währenddem der Minderbesteuerungs- resp. Missbrauchs-begriff - basierend auf bestehenden Steuerrechtsnormen - einigermassen abgegrenzt werden kann, existiert kein allgemein gültiger Steuerfluchtbegriff, da hier zumeist vom Gesetz nicht geregelte Fälle zur Beurteilung anstehen. So kann eine internationale **Steuerflucht** "in der Ausnutzung von Steuerbelastungsdifferenzen zwischen national verschiedenen Steuerhoheiten durch die Verlagerung von vorhandener und/oder künftiger Steuersubstanz bestehen, wobei die Verlagerung mindestens beiläufig zum Zwecke der Steuereinsparung eintreten muss. Es ist jedoch gleichgültig, ob das Vorgehen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Fiskus des Steuerfluchtlandes rechtlich eine zulässige Steuerersparnis oder eine untaugliche Steuerumgehung oder eine strafbare Steuerhinterziehung darstellt"⁶.

Diese Begriffsbestimmung ist jedoch nicht unbestritten; während einzelne Autoren den Begriff "Steuerflucht" als Unwerturteil schlechthin ablehnen⁷, stellen andere Autoren einzig auf das steuerliche Motiv ab⁸ oder aber lassen das Motiv für die Verlagerung von Steuersubstrat gänzlich unberücksichtigt⁹. Eine Steuerflucht wird jedoch letztlich dort zu bejahen sein, wo es zu Wettbewerbsverzerrungen kommt¹⁰.

Die Ursache der internationalen Steuerflucht liegt vorab in zwischenstaatlich bestehenden Steuergefällen begründet, die oftmals Anreize zu Wohnsitzverlagerungen resp. Verlagerungen von sonsti-

5 Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S.52f, zit. bei Philipp/Binder S.31f.

6 Schmid S.4; Bühler S.147f weist jedoch darauf hin, dass Steuer-oasen und Steuerfluchtländer im völkerrechtlichen Verkehr - trotz wesentlicher Störungen der Weltwirtschaft - geduldet werden müssen, da ein Gebot der Gleichmässigkeit in der Besteuerung zwischen den verschiedenen Staaten nicht bestehe.

Auch Zuppinger, ASA 50 (1981/82) S.30 hält dafür, dass es einer freiheitlichen Ordnung und dem Freizügigkeitsprinzip entspreche, dass sich jede natürliche oder juristische Person dort niederlassen bzw. wirtschaftliche Beziehungen anknüpfen könne, wo es ihr beliebe.

7 Weber-Fas S.29.

8 Endriss S.6f.

9 Zusammenstellung bei Kluge, S.15f.

gen Steuergütern in Niedrigsteuerländer bieten¹¹. So vorteilhaft die Steuerflucht in betriebswirtschaftlicher Sicht sein mag, so nachteilig wirkt sie sich für das Steuerfluchtland in volks- und finanzwirtschaftlicher Sicht aus. Die Staaten mit hohem Steuerniveau begegnen der Steuerflucht einerseits mit innerstaatlichen Massnahmen¹², fordern aber anderseits auch in den DBA mit Niedrigsteuerländern mit Nachdruck Vorkehrungen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Abkommensvorteile¹³.

Auch Oesterreich forderte in den Vertragsverhandlungen zur Revision des DBAA 1953 die Aufnahme ausdrücklicher Bestimmungen über die Bekämpfung des Missbrauches im DBA resp. einen Verweis im DBA auf das internrechtliche Missbrauchsrecht der Schweiz¹⁴.

5. Internationale Amtshilfe in Steuersachen

Eine bilaterale Amtshilfe in Steuersachen ist einerseits zur Vermeidung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung erforderlich, wird anderseits aber von zahlreichen Staaten als Instrument zur Bekämpfung der Minderbesteuerung resp. Steuerflucht benutzt. Die Auskunftsklausel des OECD-Musterabkommens sieht dabei den Austausch von Informationen nicht nur für die Durchführung des DBA, sondern auch für die Durchführung des innerstaatlichen

10 Kluge S.16.

11 Als solche gelten u.a. die Schweiz und Liechtenstein.

12 Z.B. Steueroasenbericht (1964) und -erlass (1965) der BRD, Kennedy Reform (1962) der USA (Zusammenstellung bei Kluge S.21f.).

Für Oesterreich: §22 BAO:

"Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

13 Knechtle S.22 kritisiert berechtigterweise, dass infolge der Mangelhaftigkeit des derzeit zur Verfügung stehenden rechtlichen Instrumentariums sowohl unilaterale wie auch bilaterale Massnahmen dieser Zielrichtung auf Kosten der internationalen Mobilität gehen. Zuppinger, a.a.O. S. 40 betont die Verantwortung jedes Staates für dessen Steuerpolitik; es könne nicht Aufgabe anderer Staaten im allgemeinen, der Schweiz im besonderen sein, die wegen des erhöhten Steuerwiderstandes in den Hochsteuerländern entstandenen Probleme zu lösen.

14 Quelle: EStV; die angeführten Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung waren schweizerischerseits bereits durch den BRB 1962 materiell erfüllt.

Rechts hinsichtlich der unter den Vertrag fallenden Steuern vor¹. Die schweizerische DBA-Vertragspraxis ist allerdings restriktiver, ist der Informationsaustausch doch regelmässig auf den Zweck der richtigen Durchführung des DBA beschränkt, wogegen zur Durchsetzung nationaler Steueransprüche keine Amtshilfe gewährt wird².

6. Wirtschaftshilfe für Entwicklungsländer

Mit einem DBA kann auch eine Wirtschaftshilfe für Entwicklungsländer bezweckt werden¹, indem einerseits - bedingt durch das wirtschaftliche Ungleichgewicht des bilateralen Kapitalflusses und Güterverkehrs und durch das Fehlen einer hinreichenden Parität der gegenseitigen Besteuerungspotentiale - das Quellenstaatsprinzip stärker in den Vordergrund gestellt wird, anderseits eine fiktive Anrechnung von Steuern - auf deren Erhebung das Entwicklungsland infolge Steuervergünstigungen für ausländische Privatinvestitionen verzichtet hat - im Heimatland des Investors erfolgt, wodurch der steuerliche Anreiz solcher Investitionen erhalten bleibt². In diesem Sinne obliegt es dem Ansässigkeitsstaat des Steuersubjekts, durch spezifische steuerliche Massnahmen eine Förderung von Privatinvestitionen in Entwicklungsländern herbeizuführen³.

1 Vgl. Art.26 OECD-Musterabkommen 1963, der nicht nur Steuerhinterziehungstatbestände, sondern sämtliche für das Steuerpflicht- und Steuerschuldverhältnis erheblichen Sachverhaltselemente (einschliesslich der einschlägigen Beziehungen zu Drittländern) erfasst (Weber-Fas S.31 Anm. 127).

2 Vgl. Art.26 DBAA; Weber-Fas S.31 Anm. 125.

1 Bedingt durch tiefgreifende Strukturunterschiede sowie der diametral entgegengesetzten Interessenlage der beiden Wirtschaftsräume, geht der Ausbau des Vertragsnetzes zwischen Industrie- und Entwicklungsländern zögernd voran (Kritik bei Knechtle S.204).

2 Matching credit resp. tax sparing credit. Ohne diese fiktive Anrechnung würde die Steuerbegünstigung nicht dem Investor zugute kommen, sondern diese würde durch die Nachholwirkung eines Anrechnungsverfahrens durch eine normale (höhere) Besteuerung im Wohnsitzstaat wieder beseitigt werden. (Vgl. Philipp, Befreiungssystem S.17/29; Bühler S.195f; Höhn, Handbuch S.98; Weber-Fas S.28; Kluge S.189).

3 Knechtle S.64/205. Der Fiskalausschuss der OECD postulierte im Bericht über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Privatinvestitionen in Entwicklungsländern die Ausarbeitung eines entsprechenden Musterabkommens; diese Aufgabe scheint jedoch mittlerweile von einer UNO-Expertenkommission wahrgenommen zu werden.

§ 3 INHALT UND AUFBAU DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

1. Inhalt der DBA (am Beispiel des DBAA 1974)

Die Revision des DBAA 1953 stellte insofern einen Beitrag zur Vereinheitlichung des internationalen Steuerrechts der Schweiz dar, als das DBAA 1974 formell und materiell weitgehend dem OECD-Musterabkommen entspricht¹. Das Musterabkommen der OECD ist dabei nicht als unmittelbare Rechtsgrundlage, sondern lediglich als Empfehlung an die Mitgliedstaaten heranzuziehen, beim Abschluss neuer resp. der Revision bestehender bilateraler DBA dem Vertragsmuster zu folgen². Dennoch entsprechen praktisch sämtliche neueren DBA der Schweiz und Oesterreichs sowohl im Aufbau wie auch im Inhalt grundsätzlich dem OECD-Musterabkommen, was nicht zuletzt auch auf die sich faktisch als gestaltend auswirkende Kraft eines an sich juristisch und völkerrechtlich unverbindlichen Modells zurückzuführen ist³. Dadurch ist dem Vertragsmuster ein hoher Vereinheitlichungseffekt zuzuschreiben⁴.

Im dritten Teil der vorliegenden Arbeit wird im einzelnen auf den Vertragsinhalt des DBAA 1974 eingegangen. Der Rechtsstoff der DBA gliedert sich im allgemeinen in folgender Weise⁵:

-
- 1 Der vom OECD-Musterabkommen abweichende Vertragsinhalt ist als Ausdruck besonderer wirtschaftlicher Erwägungen der beiden Vertragsstaaten zu werten.
 - 2 OECD-Musterabkommen, Anhang I: Empfehlung des Rates der OECD über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, N2.
 - 3 Votum StR Muheim, StenBull (StR) 1974 S.399. Muheim kritisiert überdies die fehlende demokratische Legitimierung einer solchen Mustervorlage sowie das infolge der faktischen Wirkung des Modells ungenügende parlamentarische Mitspracherecht, welches lediglich formalrechtlich vollumfänglich gewahrt bleibe. Reich S.23 spricht von einem moralischen Druck des Modellabkommens auf die Vertragsunterhändler und verweist darauf, dass die Erarbeitung von Musterabkommen auch schon als Gefahr der Ueberspielung des Parlaments bezeichnet wurde (a.a.O m.Verw. auf von Rechenberg, NZZ Nr.518 vom 6.11.1971).
 - 4 Loukota, FJ Heft 6 (1978) S.87.
 - 5 Loukota, a.a.O; Höhn, Handbuch S.81ff; Escher S.65f.

- a) Regelung des Anwendungsbereiches (in persönlicher, sachlicher, territorialer und zeitlicher Hinsicht).
- b) Definition der im Akommen gebräuchlichen Ausdrücke sowie Begriffsbestimmungen allgemeiner (z.B. Person, Gesellschaft, Unternehmen eines Vertragsstaates, internationaler Verkehr) und besonderer (Ansässigkeit, Betriebsstätte, unbewegliches Vermögen, Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren) Natur⁶.
- c) Zuteilung der Besteuerungsrechte (Zuteilungsregeln)⁷. Einkünfte und Vermögenswerte werden entweder dem Ansässigkeitsstaat oder dem Quellen-, Belegenheits-, Betriebsstättenstaat (oder beiden Staaten) zur Besteuerung zugewiesen. Die Behandlung der Abzüge (z.B. Gewinnungskosten) ist zumeist im Abkommen nicht geregelt; die Verlegung der Abzüge erfolgt im internationalen Verhältnis i.d.R. objektmäßig⁸.
- d) Bestimmung der Methode, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist (Befreiung oder Anrechnung).
- e) Sonstige Bestimmungen (Verständigungsverfahren, Diskriminierungsverbot, Informationsaustausch, Privilegien der Diplomaten und Konsularbeamten).

2. Aufbau der DBA (am Beispiel des DBAA 1974)

Insbesondere die ältere Abkommenspraxis teilte ein Steuersubstrat aufgrund bestimmter Anknüpfungsmerkmale¹ dem Ansässigkeits- oder Quellenstaat zur ausschliesslichen Besteuerung zu, wobei das DBA die Einschränkung eines weltweiten Besteuerungsanspruches resp. bloss sachliche Anknüpfungsmerkmale nicht offenkundig wer-

6 Die Wohnsitz- und Betriebsstättenumschreibungen in Art.4 resp. 5 des OECD-Musterabkommens sind nicht Definitionen, sondern Zuteilungsnormen, welche erst bei doppelter Ansässigkeit einer Person in Funktion treten (Philipp, StR 1967, S.423).

7 Vgl. Uebersicht über die Zuteilungsgrundsätze im Anhang dieser Arbeit.

8 Vgl. die Ausführungen zur Vermögensbesteuerung unter Art.22 DBAA.

1 Zumeist aufgrund der wirtschaftlichen Gebundenheit der Einkommensquelle (Philipp, Befreiungssystem S.11).

den liess, d.h. Ansässigkeits- und Quellenstaat äusserlich als gleichberechtigt behandelte². Durch dieses System der vollen Befreiung wurde wohl die Doppelbesteuerung unter gerechter Aufteilung des Steuerertrages vermieden, dabei jedoch die Progressionswirkung des Steuertarifes des Ansässigkeitsstaates gebrochen³.

Die neuere, auf dem OECD-Musterabkommen beruhende Abkommenspraxis (einschliesslich des DBAA), geht hingegen zumeist vom Vorrecht des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen auf unbeschränkte Besteuerung aus⁴, legt die Steuerbefugnisse und -beschränkungen des Quellenstaates fest (Wechselwirkung der Abkommensregeln)⁵ und bestimmt, inwieweit der dem Quellenstaat verbliebene Steueranspruch im Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung berücksichtigt werden muss.

§ 4 WIRKUNGEN DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

1. Negative Wirkung der DBA¹

DBA enthalten regelmässig vertragliche Vereinbarungen zweier souveräner Staaten, innerhalb welcher Grenzen sie ihr innerstaatlich bestehendes Besteuerungsrecht ausüben dürfen, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden (Zuweisung von Besteuerungskompetenzen). Dabei lässt die Abkommensnorm die innerstaatlich bestehenden Besteuerungsansprüche entweder unberührt oder schränkt diese Ansprüche teilweise ein resp. beseitigt diese vollumfänglich; m.a.W. bestimmt die Abkommensnorm, ob und inwieweit die Vertragsstaaten ihr Besteuerungsrecht behalten oder verlieren. Dagegen regelt sie

2 Kluge S.190f m.Verw. auf Freudling.

3 Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N55 f.

4 Eine stärkere Gewichtung des Quellenprinzips greift vor allem im Verhältnis zu Entwicklungsländern Platz.

5 Kluge a.a.O. m.Verw. auf Debatin.

1 Philipp, Befreiungssystem S.5f/193f; Philipp/Binder S.21f; Escher S.36f; Kluge S.157f; Kammermann S.13f.

die Frage, ob und wie, insbesondere nach welchen Steuermassstäben besteuert wird, nicht; diese Frage bestimmt sich ausschliesslich nach innerstaatlichem Recht des zur Steuererhebung berechtigten Staates². DBA stellen insofern keine originäre Rechtsgrundlage dar³, als sie lediglich auf bestehendes Recht einzuwirken vermögen, jedoch keine neuen Besteuerungsrechte begründen können, wo nach innerstaatlichem Steuerrecht ein Steueranspruch nicht besteht. Eine rechtmässige Besteuerung setzt somit das Vorhandensein einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, deren Anwendung das DBA nicht entgegensteht, voraus. Die erforderliche positive innerstaatliche Anordnung kann jedoch bereits durch Verweisung auf das Kollisionsrecht erfolgen⁴.

Da DBA die Steuerhoheit der Vertragsstaaten nur zu belassen, einzuschränken resp. -aufzuheben, nicht aber zu erweitern oder begründen vermögen⁵, wird von einer **negativen Wirkung der DBA**

2 Debatin, AWD 1969, 477; Philipp/Loukota/Pollak Z O N32; Philipp/Binder S.22; Knechtle S.189; Doralt/Ruppe, Bd.II, S.195 m.Verw. auf VfGH 11.3.1965, B 210,211/1964.

3 Höhn, Handbuch S.78.

4 Z.B. §§ 5 und 6 StG ZH; durch explizite Verweisung auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung sind die Kollisionsnormen des Bundesrechts ausdrücklich zu kantonalem materiellem Recht erhoben worden (RB 1959 Nr. 78).

5 So jedenfalls die deutsche Rechtssprechung, zit. bei Kluge S.158; Knechtle S.72. Auch die schweizerische und österreichische Abkommenspraxis folgt dem Grundsatz der negativen Wirkung der DBA. Bühler S.37 hält es heute für gewohnheitsrechtlich gesichert, dass DBA keine Begründung von staatlichen Steueransprüchen mit sich bringen dürften; er fordert denn auch eine Auslegung der DBA in dem Sinn, dass die Begründung von Steueransprüchen grundsätzlich nicht gegeben sein kann (a.a.O. S.61).

Freudling S.109 hält es nicht für systemgerecht, dass DBA anzuwendendes innerstaatliches Steuerrecht ändern könnten und Debatin (AWD 1962, 61) spricht davon, dass die Steuerpflicht durch ein DBA grundsätzlich weder erweitert noch erhöht werden könne.

A.M. Weber-Fas S.72, der die Begründung neuer Steueransprüche durch ein DBA nicht prinzipiell ausschliesst, da die blosser Wiederholung von Akten der Staatspraxis nicht ausreiche, um Völkergewohnheitsrecht entstehen zu lassen; hinzu kommen müsse die Ueberzeugung der Beteiligten, zu diesem Verhalten rechtlich verpflichtet zu sein.

In diesem Zusammenhang muss darauf hingewiesen werden, dass der Grundsatz der negativen Wirkung der DBA auf dem Gebiet der Besteuerung der international tätigen Schiff- und Luftfahrtunternehmen durchbrochen wird, indem dem Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung ein exklusives Besteuerungsrecht zugewiesen wird, d.h. die Steuerhoheit eines Staates mittels DBA, Spezialabkommen oder Gegenrechtserklärung erweitert wird (vgl. Art.8 DBAA sowie Knechtle S.194).

gesprochen. Teilt ein DBA einem Vertragsstaat ein Steuergut zu, für das aufgrund innerstaatlicher Steuergesetzgebung kein Besteuerungsrecht besteht, kann der betreffende Staat von der ihm im Abkommen eingeräumten Besteuerungsbefugnis keinen Gebrauch machen, die "Abkommensnorm geht für diesen Staat ins Leere"⁶. Auch der andere Vertragsstaat kann dieses Besteuerungsrecht, selbst wenn es seinerseits innerstaatlich begründet wäre, nicht beanspruchen⁷; dadurch wird nicht nur der Ausschluss der effektiven, sondern auch der virtuellen Doppelbesteuerung gewährleistet⁸.

2. Verhältnis der DBA zum IPR

Sowohl das internationale Steuerrecht (als Teil des internationalen Verwaltungsrechts)¹ wie auch das internationale Privatrecht stellen insofern "**internationales Kollisionsrecht**" dar, als beide Rechtsgebiete Regeln für die Anwendung nationalen Rechts setzen². Das internationale Privatrecht regelt, welche von verschiedenen Rechtsordnungen bei Streitigkeiten aus Privatrechtsbeziehungen mit internationalen Ueberwirkungen ausschliesslich auf einen bestimmten Sachverhalt anzuwenden ist³; das IPR als Rechtsanwendungsrecht besteht dabei aus Kollisionsnormen, welche eine "Rechtswahl" aufgrund der Fiktion rechtlich gleichwertiger Privatrechtsordnungen vornehmen, indem sie auf die anzuwendenden materiellen Sachnormen verweisen. Die Rechtsfolge im IPR besteht regelmässig in der Anwendung des über den Anknüpfungspunkt gewonnenen Heimatrechts eines der beteiligten Staaten⁴.

6 Philipp/Binder S.21; betrifft schweizerischerseits z.B. Art.12 DBAA (Besteuerung von Lizenzgebühren).

7 Mit Ausnahme einer vereinbarten "subject-to-tax-Klausel" (vgl. Philipp/Binder S.21).

8 Philipp/Binder a.a.O.

1 Knechtle S.14 definiert das IStR als Summe der die staatlichen Steuerhoheiten gegeneinander abgrenzenden Rechtsnormen.

2 Debatin, AWD 1969, S.478; Escher subsumiert das IPR und das Doppelbesteuerungsrecht unter den Terminus der "Konfliktrechte" (S.74).

3 Bühler S.71; Knechtle S.77.

4 Kluge S.3ff.

Das internationale Steuerkollisionsrecht bezweckt dagegen nicht die Wahl verschiedener Steuerrechtsordnungen, sondern die Abgrenzung des Anwendungsbereichs des eigenen Rechts (Rechtsbegrenzung); es überschneiden sich die Steuerhoheiten zweier Vertragsstaaten, wobei zumeist Sachnormen im Vordergrund stehen, welche Sachverhalte mit Auslandsberührung regeln⁵. Das Aussensteuerrecht eines Vertragsstaates beinhaltet zwar auch Kollisionsnormen, die jedoch nur eine einseitige Wirkung zu entfalten vermögen, da die Anwendung fremden Rechts für den Vertragsstaat nicht in Betracht kommt⁶, denn ein Staat kann hoheitliches Recht nur als sein Recht, nicht als Recht eines anderen Hoheitsträgers anwenden⁷.

In diesem Sinne stellen DBA "einseitige Kollisionsnormen" dar, die die Anwendung des eigenen Aussensteuerrechts eines Vertragsstaates in Absprache mit dem Vertragspartner einschränken⁸. Die Einschränkung der Besteuerungsrechte im internationalen Steuerkollisionsrecht erfolgt im Gegensatz zum IPR jedoch nicht derart, dass eine der kollidierenden Steuerordnungen für ausschliesslich massgebend erklärt und der Vertragspartner damit von der Besteuerung ausgeschlossen wird. Dies verdeutlicht vor allem die Vereinbarung der Anrechnung der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat (z.B. bei Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren und Grenzgängereinkünften) resp. die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei der Befreiungsmethode; sowohl durch die Aufteilung des Besteuerungsrechts unter den Vertragsstaaten wie auch durch die Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts im steuerbefreienden Staat gelangen – im Gegensatz zum IPR – die Steuerrechtsordnungen beider Vertragsstaaten zur Anwendung⁹.

Da sich die Art und Weise der Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesem Sinne nicht aus der Zuteilungsregel allein ableiten lässt, sondern erst in Verbindung mit dem Methodenartikel des

5 Jedenfalls wo es um die Vermeidung der effektiven DB geht.

6 Kluge, a.a.O.

7 Freudling, AWD 1969, S.109.

8 Escher S.42; Kluge a.a.O; Knechtle S.68.

9 Debatin, a.a.O; Bühler S.72 führt an, im IStR gebe es kein so strenges "ne bis in idem" wie im Strafrecht.

DBA bestimmt werden kann, halten es einzelne Autoren m.E. zu Recht für unzutreffend, die Zuteilungsregeln des DBA als "Kollisionsnormen" zu bezeichnen¹⁰. Da überdies in einem DBA - wie aufgezeigt - die Steuerrechtsordnungen beider Vertragsstaaten zur Anwendung gelangen können und die "einseitigen Kollisionsnormen" der DBA somit nicht deckungsgleich sind mit dem Kollisionsnormbegriff des IPR, werde ich in dieser Arbeit fortan den Terminus "Zuteilungsnormen" verwenden¹¹.

§ 5 ANWENDUNG UND AUSLEGUNG DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

1. Anwendung und Auslegung im Allgemeinen

DBA-Normen sind, wie bereits aufgezeigt, in den Vertragsstaaten von Amtes wegen zu beachten¹. Da jedoch die Beurteilung jedes zwischenstaatlichen Falles primär vom innerstaatlichen Recht ausgeht und von den voneinander völlig unabhängigen Verwaltungs- (Veranlagungs-) und Gerichtsbehörden zweier souveräner Staaten durchgeführt wird, besteht die Gefahr der unterschiedlichen Auslegung eines DBA², m.a.W. es können Auslegungs- resp. Qualifikationskonflikte entstehen. Damit verbunden ist jedoch die nahe Möglichkeit einer verbleibenden Doppelbesteuerung beim Steuerpflichtigen; da dies dem eigentlichen Abkommenszweck, nämlich

10 Escher S.42, der die Termini Grenznormen resp. Zuweisungsnormen gebraucht; Kammermann S.17.

11 A.M. Kluge S.5, der ausführt, für diesen Normenkomplex habe sich die Bezeichnung Kollisionsnorm eingebürgert, wengleich die Unterschiede zu den Kollisionsnormen des IPR nicht übersehen werden dürften.

Debatin S.478 bezeichnet DBA als internationales Kollisionsrecht; gemäss Freudling sind DBA Verträge über öffentlich-rechtliche Kollisionsnormen und auch Philipp bezeichnet DBA als Kollisionsnormen, die in beiden Staaten auf bestehendes Steuerrecht einwirken (Philipp/Loukota/Pollak Z O N32).

1 Höhn, Handbuch S.77.

2 Philipp/Loukota/Pollak Z 25 N1. Wie bei der Besprechung von Art.25 DBAA aufzuzeigen sein wird, besteht im IStR keine übergeordnete Instanz im Sinne eines internationalen Steuergerichtshofes, der Doppelbesteuerungstreitigkeiten zweier Vertragsstaaten entscheiden könnte.

der gegenseitigen Begrenzung der Besteuerungsansprüche, zuwiderläuft, haben sich in der Praxis Auslegungsrichtlinien für DBA herausgebildet³.

2. Auslegungsrichtlinien für DBA

Obwohl für die Auslegung eines DBA mehrheitlich die gleichen Interpretationsregeln wie für den gesamten übrigen Rechtsbereich Anwendung finden¹, DBA jedoch grundsätzlich aus sich selbst heraus auszulegen sind, da diese zwischenstaatlich gebundenes Recht darstellen², lässt sich aus Art.3 Abs.2 des OECD-Musterabkommens folgende Reihenfolge und Gewichtung der Auslegungskriterien ableiten:

a) Legaldefinitionen sowie spezielle Verweisungen des DBA

Primär der Auslegung dienen die Definitionen der im Abkommen gebräuchlichsten Ausdrücke sowie Begriffsbestimmungen allgemeiner sowie besonderer Natur, welche einerseits im Definitionsartikel des Abkommens³, andererseits in einzelnen Zuteilungsnormen des DBA enthalten sind⁴. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass diese Definitionen ihrerseits wiederum der Auslegung bedürfen, da keine verbindlichen internationalrechtlichen Erläuterungen der Begriffsbestimmungen existieren, andererseits DBA eigene, vom innerstaatlichen Recht zu trennende Begriffe prägen, denen ein eigenständiger, aus dem Normgehalt der Verträge abzuleitender Ausgewert zuzuerkennen ist⁵.

3 Debatin, AWD 1969, S.479ff; Höhn, Handbuch S.71ff; Escher S.74ff; Reich S.32ff; Kammermann S.43ff.

1 Philipp/Loukota/Pollak Z O N26.

2 Debatin, AWD 1969, S.479 m.Verw. auf Spitaler.

3 z.B. Art.3 Abs.1 DBAA.

4 z.B. Art.10-12 DBAA (Definitionen von Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren).

5 Debatin, a.a.O. m.Verw. auf Arendt: "Jeder der beiden Rechtsbereiche (DBA und nationales Recht) ist daher als ein in sich geschlossener Rechtskörper zu verstehen, der mit eigenen Begriffen und eigenen Abgrenzungen seine eigene Aussage macht."

Auch die speziellen Verweisungen eines DBA, welche in bestimmter Hinsicht die Rechtsauffassung eines der Vertragsstaaten als massgebend bezeichnen⁶, dienen der Auslegung der DBA. Das innerstaatliche Recht eines Vertragsstaates wird dabei nicht als Auslegungshilfe herbeigezogen, sondern das DBA gibt durch die ausdrückliche Verweisung in eigener Aussage eine für beide Staaten verbindliche Definition⁷.

b) Auslegung nach dem Zusammenhang aufgrund allgemeiner Grundsätze des Völkerrechts)

Die Auslegung nach dem Zusammenhang bezweckt vor allem die Ermittlung des gemeinsamen Vertragswillens der beiden Staaten unter Berücksichtigung sämtlicher in Betracht kommender Gesichtspunkte⁸; die übliche Bedeutung des Vertragstextes und -systems ergibt sich dabei vorab aus dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen⁹. Bei der Auslegung nach Vertragssinn und -zweck sollte eine restriktive Auslegung Platz greifen, da die Vertragsstaaten - wie aufgezeigt - keine Vermeidung der Doppelbesteuerung um jeden Preis erreichen wollen¹⁰. Weitere Auslegungshilfen sind das Vertrauensprinzip¹¹, die Materialien (Entstehungsgeschichte, Vernehm-

6 z.B. Art.6 Abs.2 DBAA (Ort der gelegenen Sache).

7 Debatin, AWD 1969, S.480.

8 Höhn, Handbuch S.72ff; Kluge S.166f; Kammermann S.47ff.

Bühler S.60 fordert eine teleologische Grundrichtung der Auslegung: "Nicht die subjektive Meinung der am Gesetzgebungswerk beteiligten Personen ist massgebend, sondern zu streben ist nach Erkenntnis eines an den Zielen des Steuergesetzes orientierten sinnvollen Willens des Gesetzes, wie er unter Wahrung von Treu und Glauben, unter Wahrung des im Einzelfall zu bewährenden Gerechtigkeitsprinzips, unter Wahrung namentlich auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ermittelt werden kann."

9 BGE 102 Ib 269; Reich S.24. Der Fiskalausschuss der OECD empfiehlt den Mitgliedstaaten, auch die aufgrund des MA 1963 abgeschlossenen DBA soweit wie möglich im Sinne der neuen Kommentare zum MA 1977 auszulegen (Uebersicht über das MA 1977 N30). Höhn, a.a.O. hält dies nur insoweit für zulässig, wie das MA 1977 einen gegenüber dem MA 1963 verdeutlichten oder verbesserten Wortlaut aufweist, keinesfalls jedoch bei grundlegenden Änderungen.

10 A.M. Philipp/Loukota/Pollak Z O N37 und Philipp/Binder S.22: Bei der Beurteilung der Vertragsnorm nach dem Gesamtzusammenhang des DBA gilt für sie der Leitsatz, dass die Vertragsstaaten als Ziel eine völlige Ausschaltung der DB erreichen wollten.

11 BGE 96 I 748.

lassungen und Berichte, Botschaften ans Parlament etc.)¹², wie auch der allgemeine Sprachgebrauch; insbesondere bleibt die Interpretation nicht nur auf den deutschsprachigen Abkommenstext beschränkt, sondern umfasst alle vom Gesetzgeber genehmigten Texte¹³. Zu Recht wird von einzelnen Autoren auch das Gebot der Entscheidungsharmonie als Auslegungshilfe genannt, wonach diejenige Auslegung anzustreben sei, welche die grösste Aussicht auf Akzeptanz in beiden Vertragsstaaten biete¹⁴.

Diese aufgrund allgemeiner Grundsätze des Völkerrechts vorgenommene Auslegung birgt die Gefahr in sich, dass die Vertragsstaaten einen bestimmten Sachverhalt durch zumindest einseitig falsche Interpretation des DBA verschieden beurteilen können, was zu einem sog. **Auslegungskonflikt** führt. In einem solchen Fall der unrichtigen Handhabung des DBA steht den Vertragsstaaten das Verständigungsverfahren gemäss Art.25 des OECD-Musterabkommens offen.

Dennoch bleibt die Auslegung nach dem Zusammenhang die zentrale Auslegungsmaxime, die voll ausgeschöpft sein muss, bevor das innerstaatliche Recht als Auslegungshilfe herangezogen werden kann und darf¹⁵.

c) Sinndeutung nach dem innerstaatlichen Recht als "ultima ratio"

Dieser Verweis auf die lex fori hat lediglich subsidiäre Bedeutung. Das DBA kann mittels Verweisung auf die lex fori die Konkretisierung eines bestimmten Begriffes dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaates überlassen. Obwohl beide Vertragsstaaten gemäss innerstaatlichem Recht eine zutreffende Einordnung vornehmen und die Ergebnisse somit abkommenskonform sind, kann durch die unterschiedliche Beurteilung desselben Sachverhalts ein sog.

12 Zu recht weist Kammermann darauf hin, dass i.d.R. wenig Vorarbeiten zu DBA veröffentlicht werden.

13 Philipp/Binder S.22; Philipp/Loukota/Pollak Z O N27 f.

14 Kluge S.167.

15 Debatin, AWD 1969, S.484; ähnlich Weber-Fas S.88f.

Qualifikationskonflikt entstehen¹⁶. Da die Praxis aber - entgegen der Ansicht einzelner Autoren¹⁷ - auch in diesem Fall das Verständigungsverfahren zulässt, ist der Verweis auf die *lex fori* nicht der Schlusspunkt des Auslegungsverfahrens, sondern vielmehr der Auftakt zur Einleitung des Verständigungsverfahrens¹⁸.

Unechte Qualifikationskonflikte sind dabei zwischenstaatlich irrelevant, da die Vertragsstaaten entweder einen Sachverhalt unterschiedlich beurteilen, aber letztlich dennoch die selbe Vertragsnorm anwenden, oder aber aufgrund unterschiedlicher Interpretationen verschiedene Vertragsbestimmungen anwenden und über die Zuteilung der Besteuerungsrechte trotzdem einig sind¹⁹.

Zwischenstaatlich relevant sind die **echten Qualifikationskonflikte**, bei denen die Vertragsstaaten zumeist denselben Sachverhalt unter verschiedene Vertragsnormen subsummieren, was zu einer unterschiedlichen Zuteilung der Besteuerungsrechte führt (Subsumtionskonflikte)²⁰. Derartige Konflikte lassen sich nur teilweise im Verständigungsverfahren lösen²¹; falls das DBA in den verbleibenden Fällen nicht darauf schliessen lässt, dass die innerstaatliche Regelung des einen oder anderen Vertragsstaates nicht mehr anwendbar ist, verbleibt entweder ein Konflikt positiver oder negativer Natur. Beim positiven Konflikt nehmen beide Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht in Anspruch, wodurch für den Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung entsteht; diese kann nurmehr entweder durch unilaterale Massnahmen oder durch Billigkeitsmassnahmen eines Vertragsstaates gemildert werden²². Ein negativer Konflikt dagegen führt zu einer doppelten Nichtbesteuerung, weil beide Vertragsstaaten im DBA auf gewisse Besteuerungsrechte ver-

16 Escher S.78; Kammermann S.43f.

17 Debatin, a.a.O.

18 Höhn, Handbuch S.76; gemäss Kammermann S.46 legalisiert der Verweis auf die *lex fori* die Konflikte geradezu.

19 Philipp/Binder S.23; Philipp/Loukota/Pollak Z 25 N8ff.

20 Daneben sind auch Definitions- und Ermessenskonflikte denkbar (Doralt/Ruppe, Bd.II, S.198).

21 Beispiele bei Philipp/Loukota/Pollak a.a.O.: unterschiedliche Erklärungen der Partei in den Vertragsstaaten, Abweichungen in Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung, Fehlinterpretation innerstaatlichen Rechts, unrichtige Subsumtion unter Vertragsbestimmungen resp. unrichtige Auslegung des Vertrages.

22 Hierunter fallen gemäss Philipp/Binder S.24 auch die sog. Dreiecksfälle.

nichtet haben; da DBA regelmässig auf Gesetzesstufe stehen, lässt sich dieser Konflikt trotz unerwünschtem Erfolg im Einzelfall nicht beheben²³.

§ 6 METHODEN ZUR BESEITIGUNG DER DOPPELBESTEuerung

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung mittels DBA erfolgt durch Zusammenwirken von Zuteilungsregeln und Methodenartikel, wobei der Methodenartikel in sämtlichen Fällen nicht ausschliesslicher Zuweisung Bedeutung erlangt.

1. DIE BEFREIUNGSMETHODE

Die Befreiungsmethode¹ sieht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich die Zuteilung einzelner Einkommens- resp. Vermögensteile zur **ausschliesslichen** Besteuerung entweder an den Ansässigkeits- oder an den Quellen- (Betriebsstätte-)staat vor, wobei der Ansässigkeitsstaat die dem Quellenstaat zur Besteuerung zugeteilten Steuerobjekte durch Ausscheidung aus seiner Bemessungsgrundlage von der eigenen Besteuerung befreit, ansonsten jedoch grundsätzlich sein volles innerstaatliches Steuerrecht beibehält². Da der Besteuerungsverzicht des Ansässigkeitsstaates jedoch keine Verpflichtung des Quellenstaates bewirkt, die ihm zugewiesene Besteuerungskompetenz auszunutzen³, kann die Ausgestaltung der Befreiung im DBA **unbedingter** oder **bedingter Natur** sein.

23 Philipp/Binder a.a.O.; Philipp/Loukota/Pollak a.a.O.

1 Auch Exemption, Freistellungs-, Zuteilungs-, Kollisionsnormenmethode, kontinentale Methode, Methode der Aufteilung des Steuergrundes, genannt (Kammermann S.21 m.Verw.).

2 Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N7.

3 Kluge S.181.

1. Arten der Befreiung

A. Unbedingte Befreiung

Bei der unbedingten Befreiung gewährt der Ansässigkeitsstaat die Steuerbefreiung ohne Rücksicht darauf, ob der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt. Diese Art der Befreiung ist sowohl im interkantonalen Steuerrecht der Schweiz als auch im IStR gebräuchlich und hat zur Folge, dass neben der effektiven Doppelbesteuerung auch die virtuelle Doppelbesteuerung vermieden wird⁴.

B. Bedingte Befreiung

Die bedingte Befreiung macht die Steuerfreistellung einer Steuerquelle im zur Befreiung verpflichteten Staat ausdrücklich von der tatsächlichen Besteuerung im berechtigten Staat abhängig. Die Vertragsstaaten können deshalb zur Vermeidung einer völligen Nichtbesteuerung im DBA eine sog. "subject-to-tax-Klausel" aufnehmen⁵; durch die Aufnahme einer solchen Klausel wird jedoch nur die effektive Doppelbesteuerung vermieden.

Unbesehen der bedingten oder unbedingten Natur gelangt die Befreiungsmethode entweder uneingeschränkt oder aber mit einem Progressionsvorbehalt versehen zur Anwendung.

C. Uneingeschränkte Befreiung

Die uneingeschränkte Befreiung⁶ hat zur Folge, dass Einkommens- resp. Vermögensteile, die dem Quellenstaat zur Besteuerung zuge- teilt wurden, im Ansässigkeitsstaat bei der Steuerveranlagung

4 OECD-Kommentar N34 zu Art.23; Höhn, Handbuch S.93; Kammermann S.27.

5 Philipp/Binder S.21/75.

6 Escher S.88 spricht von "echter Freistellung".

überhaupt nicht – auch nicht für den Steuersatz – berücksichtigt werden dürfen, m.a.W. im Ansässigkeitsstaat völlig ausser Betracht fallen⁷. Indem beide Vertragsstaaten für die Veranlagung das bei ihnen steuerbare Einkommen als Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen betrachten, ist eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen⁸. Dem Vorteil des geringen Verwaltungsaufwandes dieser Methode stehen jedoch mehrere, teilweise gravierende, Nachteile gegenüber. So wird vorab die Steuerprogression gebrochen, d.h. der Steuerpflichtige wird von der Tarifprogression entlastet⁹. Dadurch können den Vertragsstaaten einerseits empfindliche und ungerechtfertigte Steuerausfälle erwachsen, andererseits wird durch die uneingeschränkte Befreiung das Gebot der gleichmässigen Besteuerung resp. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletzt¹⁰.

D. Befreiung mit Progressionsvorbehalt

Aufgrund der Nachteile der uneingeschränkten Befreiung ist die (unbedingte) Befreiung mit Progressionsvorbehalt die übliche Befreiungsmethode in den schweizerischen DBA, da der Progressionsvorbehalt einen unerwünschten Progressionsabfall ausschliesst, den Steuerausfall der Vertragsstaaten ausgleicht und eine Gleichstellung aller Steuerpflichtigen zur Folge hat¹¹.

Der Ansässigkeitsstaat verzichtet wohl durch die Befreiungsmethode

7 Philipp/Binder S.66; Höhn, Handbuch S.94; Blaich S.28 bezeichnet die im Quellenstaat zu besteuern den Einkünfte für den Wohnsitzstaat als steuerlich irrelevant.

8 Escher S.89.

9 Zu beachten ist einerseits, dass die tatsächliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen vom Progressionsgrad des jeweiligen Tarifes abhängt, andererseits aber im Falle von Verlusten im Quellenstaat diese Methode ungünstiger sein kann als die Befreiung mit Progressionsvorbehalt (Blaich S.28 Anm.30).

10 Escher S.91ff; Knechtle S.81/84 sieht in der uneingeschränkten Befreiung eine Verletzung des Prinzips der gerechten Besteuerung.

11 OECD-Kommentar N9ff zu Art.23; Escher S.97 weist darauf hin, dass diese Methode auch im interkantonalen Verhältnis der Schweiz Anwendung findet.

In österreichischen DBA finden sich sowohl die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt wie auch die Anrechnungsmethode, wobei die auf dem Befreiungssystem beruhenden DBA überwiegen.

darauf, den Teil seiner Einkommenssteuer zu erheben, der anteilmässig auf die Einkünfte entfällt, die dem Quellenstaat zur Besteuerung zugeteilt wurden. Dies muss jedoch nicht zwingend die absolute Steuerfreiheit dieser Einkünfte im Ansässigkeitsstaat herbeiführen¹²; diese sind lediglich aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden, nicht aber von der Steuerpflicht ausgenommen¹³. Der Ansässigkeitsstaat ist vielmehr berechtigt, die dem Quellenstaat zugewiesenen Steuerobjekte für die Ermittlung des auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuersatzes wieder miteinzubeziehen. Durch die Anwendung des Progressionsvorbehalts werden im Ansässigkeitsstaat gleichwohl nur die inländischen Einkünfte besteuert, die jedoch prozentual zum Satz des Gesamteinkommens erfasst werden¹⁴. Indem sich bei Anwendung dieser Methode Steuerbegünstigungen resp. -befreiungen des Quellenstaates nicht zugunsten des Ansässigkeitsstaates auswirken, sondern dem Steuerpflichtigen erhalten bleiben, kann dieser gesamtbelastungsmässig von einem Unterschied im Steuerniveau der beiden Staaten profitieren¹⁵.

a) Innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt

Obwohl zwischen der Schweiz und Oesterreich die Frage der Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht umstritten ist, soll dennoch kurz auf die Kontroversen um die Frage der Notwendigkeit einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt eingegangen werden.

Eine Ansicht in der BRD ging dahin, dass für eine Progression des Steuersatzes nach dem Mass des gesamten Einkommens kein

12 Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N8.

13 Escher S.91.

14 Escher S.93.

15 Philipp, Befreiungssystem S.25f.

Raum sei, solange keine ausdrückliche anderweitige innerstaatliche Regelung vorhanden sei; der Progressionsvorbehalt in einem DBA wirke in Form einer "Kann-Vorschrift" lediglich als eine Möglichkeit für das innerstaatliche Recht und bleibe ohne eine diese Möglichkeit nutzende Gestaltung des innerstaatlichen Rechts wirkungslos¹⁶. Eine ähnliche Ansicht scheint die norwegische Finanzverwaltung zu vertreten, indem sie zur Anwendung des Progressionsvorbehalts ein spezielles Ausführungsgesetz voraussetzt¹⁷.

Dagegen weist DEBATIN m.E. zu recht darauf hin, dass die Besteuerung, die dem Progressionsvorbehalt entspricht, nicht im DBA begründet wird, sondern dem innerstaatlichen Recht entspringt¹⁸, da die Heranziehung zur Einkommenssteuer mit dem Gesamteinkommen zum entsprechenden Steuersatz schon systemmässig in den Bestimmungen des Einkommenssteuergesetzes begründet sei. Die Einkommenssteuer weise mit einem progressiven Tarif von Hause auf die Eigenschaften auf, die die Anwendung des Progressionsvorbehalts begründen würden¹⁹. Auch PHILIPP sieht hinter dem Progressionsvorbehalt die Tarifkonstruktion des progressiven Steuertarifes des anwendenden Staates; da die Anwendung dieser Steuerprogression in allen Staaten zwingendes Recht sei, sei auch der Progressionsvorbehalt ohne weitere Ausführungsgesetze anwendbar²⁰. Jedenfalls kann der Progressionsvorbehalt immer dann zur Anwendung gelangen, wenn das innerstaatliche Recht nichts anderes bestimmt²¹.

Dadurch dass in der Schweiz sämtliche kantonalen Einkommenssteuergesetze wie auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer eine progressive Tarifgestaltung aufweisen und diese Gesetze grösstenteils auch explizite Bestimmungen über den Progressionsvorbehalt enthalten, haben sich schweizerischerseits keine

16 Freudling, AWD 1969, 109. Dieser Ansicht zufolge hätte die Abkommensnorm wohl die Rechtsgrundlage enthalten können, wäre sie self-executing gewesen. Seit dem 1.1.1975 besteht in der BRD jedoch eine explizite Rechtsgrundlage in §32b EStG (Kluge S.186).

17 Philipp, Befreiungssystem S.49; Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N25.

18 Negative Wirkung der DBA.

19 Debatin, AWD 1965, 44ff.

20 Philipp, Befreiungssystem S.50.

21 Escher S.97.

Probleme bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes der DBA ergeben²².

In Oesterreich hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Jahre 1960 klargestellt, dass es sich beim Progressionsvorbehalt nicht um eine blossе Ermächtigung zu einer gesetzlichen Anordnung handle, sondern der Vorbehalt vielmehr aufgrund der DBA-Bestimmung **innerstaatlich unmittelbar**, also ohne das Erfordernis eines Ausführungsgesetzes, angewandt werden könne²³.

2. Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt in der Praxis

Die Durchführung der Besteuerung kann in folgende Etappen aufgegliedert werden¹:

- a) Das steuerpflichtige Einkommen des Steuerpflichtigen ist so zu ermitteln und zu beurteilen, wie es das innerstaatliche Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates vorschreibt; das DBA wird in diesem Stadium ausser Acht gelassen.

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfolgt dabei nach dem Universalitätsprinzip; indem der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen erfasst, sind auch Einkünfte, die gemäss DBA im Quellenstaat besteuert werden dürfen, miteinzubeziehen².

- b) Durch Anwendung des Steuertarifes des Ansässigkeitsstaates wird der Steuerbetrag ermittelt, wie wenn kein DBA bestünde.
- c) Errechnung des Durchschnittssteuersatzes durch Ermittlung des Prozentsatzes, mit welchem die Einkommenssteuer das steuerpflichtige Einkommen im Ansässigkeitsstaat belastet.

²² Vgl. Art.44 BdBST; §7 StG ZH.

²³ Kaan m.Verw. auf VwGH vom 21.10.1960, ZI 162/60. Diese Rechtsprechung wurde seither bestätigt, vgl. Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N28.

¹ Philipp/Binder S.80ff; Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N23.

² Ebenso Einkünfte, die nur im Quellenstaat besteuert werden dürfen.

- d) Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer des Ansässigkeitsstaates sind alle (positiven und negativen) Beträge aus dem steuerpflichtigen Einkommen des Ansässigkeitsstaates auszuschneiden, welche gemäss Zuteilungsregeln des DBA im Quellenstaat besteuert werden dürfen.
- e) Auf das verbleibende steuerpflichtige Einkommen im Ansässigkeitsstaat wird der Durchschnittssteuersatz angewandt, um die unter Progressionsvorbehalt errechnete Steuer festzusetzen.

II. DIE ANRECHNUNGSMETHODE

Bei dieser Methode¹ behält der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich die Befugnis, alle in- und ausländischen Einkünfte (d.h. das Welteinkommen) zu besteuern; soweit diese Einkünfte gemäss DBA auch im Quellenstaat erfasst werden dürfen, ist die im Quellenstaat erhobene Steuer im vereinbarten Umfang auf die im Ansässigkeitsstaat erhobene Steuer anzurechen². Der Steuerverzicht des Ansässigkeitsstaates erfolgt bei dieser Methode von der Seite der erhobenen Steuer her, wodurch jedoch nur die effektive Doppelbesteuerung vermieden wird³.

1. Arten der Anrechnung

A. Volle Anrechnung (full credit)

Die im Quellenstaat erhobene Steuer wird im Ansässigkeitsstaat **in vollem Umfang** angerechnet, unbeschrieben davon, ob die Steuer des Quellenstaates den auf die ausländischen Objekte entfallenden Teil der eigenen Steuer übersteigt oder nicht⁴. Diese Anrechnungsart

1 Auch credit against tax-Methode, Methode der Steuergutschrift, anglo-amerikanische Methode, genannt (Kammermann S.26).

2 Philipp, Befreiungssystem S.16; Escher S.100 fordert diesbezüglich Gleichheit oder Gleichartigkeit der in- und ausländischen Steuer.

3 Ausser bei der Vornahme einer fiktiven Anrechnung (matching credit).

4 Höhn, Handbuch S.95; Kammermann S.26; Knechtle S.83.

bringt den Vorteil der vollen Entlastung des Steuerpflichtigen mit sich, es haftet ihr aber der Nachteil an, dass eine Steuererhöhung im Quellenstaat in Form eines entsprechenden Steuerausfalles zulasten des Ansässigkeitsstaates geht; der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung wird dadurch verletzt⁵.

B) Gewöhnliche Anrechnung (ordinary credit)

Die im Quellenstaat erhobene Steuer wird im Ansässigkeitsstaat lediglich bis zur Höhe der von ihm selbst auf dem gleichen Objekt erhobenen Steuer angerechnet (Höchstbetrag der Anrechnung)⁶; der die eigene Steuer übersteigende Betrag der Steuer des Quellenstaates wird nicht angerechnet im Ansässigkeitsstaat⁷. Da der Progressionsabfall im Quellenstaat durch eine höhere Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausgeglichen wird, tritt keine Verminderung der Gesamtsteuerbelastung ein; für den Steuerpflichtigen hat dies die Konsequenz, dass er von einzelnen Einkünften stets **die Belastung des Staates mit dem höheren Steuerniveau** tragen muss. Diese sog. volle Nachholwirkung des Anrechnungsverfahrens hat zur Folge, dass steuerliche Begünstigungen und Steuerbefreiungen, die der Quellenstaat gewährt, resp. Unterschiede im Steuerniveau und Steuerkonzept der beiden Staaten durch eine höhere Besteuerung im Ansässigkeitsstaat beseitigt werden⁸. Innerhalb der Anrechnungsmethode ist die normale Anrechnung im IStR üblich; bei der Festsetzung des Höchstbetrages der Anrechnung ist es in der Praxis gebräuchlich, in- und ausländische Steuergüter durchwegs gleich zu belasten⁹.

Die gewöhnliche Anrechnung kann in Form einer speziellen bzw. globalen Anrechnung durchgeführt werden:

5 Escher S.102; Blaich S.29 hält es gar für möglich, dass es bei hohen Steuersätzen im Quellen- und/oder niedrigen Steuersätzen im Ansässigkeitsstaat dazu kommen könnte, dass letzterer überhaupt keine Steuererträge mehr erhalten würde bzw. sogar Gutschriften gewähren müsste.

6 Philipp/Binder S.67; Escher S.103.

7 Höhn, Handbuch S.95.

8 Philipp/Binder S.73.

9 Philipp, Befreiungssystem S.54.

a) Spezielle Anrechnung

Die Steuerbelastung jedes einzelnen Einkunftsteiles wird vorab für beide Staaten für sich selbst untersucht; der Ansässigkeitsstaat rechnet sodann die im Quellenstaat erhobene Steuer auf jenen Teilbetrag der eigenen Steuer an, der auf den betreffenden Einkommensteil entfällt, welcher im Quellenstaat **steuerpflichtig** war¹⁰. Die spezielle Anrechnung ist die in der Praxis des IStR bevorzugte Methode.

b) Globale Anrechnung

Die Steuer des Quellenstaates wird auf jenen Teil der Steuer des Ansässigkeitsstaates angerechnet, der anteilmässig auf die gesamten aus dem Quellenstaat **stammenden** Einkünfte entfällt¹¹. Schweizerischerseits bestimmt Art.8 Abs.2 des Bundesratsbeschlusses über die pauschale Steueranrechnung, dass - nicht zuletzt aufgrund der drei übereinandergelagerten Steuerhoheiten - die Methode der globalen Anrechnung anzuwenden ist¹².

C. Fiktive Anrechnung (matching credit)

Da mit einem DBA nicht zuletzt auch eine Wirtschaftshilfe für Entwicklungsländer bezweckt werden kann¹³, gilt es ein Mittel zu finden, um die für den Steuerpflichtigen und Investor durch die Anrechnung bedingten negativen Folgen der vollen Nachholwirkung der Steuer des Ansässigkeitsstaates zu mildern. Die Nachholwirkung bewirkt diesfalls, dass der Ansässigkeitsstaat einen vom DBA unbeabsichtigten Vorteil aus den vom Quellenstaat gewährten

10 Philipp, Befreiungssystem S.17; Philipp/Binder S.87; Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N72.

11 Escher S.106; Philipp, Befreiungssystem S.17; Philipp/Binder S.86; Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N71.

12 BRB vom 22.8.1967 über die Durchführung der in den Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Entlastung für ausländische Steuern (Pauschale Steueranrechnung), SR 672.201 (AS 1967,1129), zit. BRB 1967.

13 Siehe Funktionen der DBA.

Steuerbegünstigungen ziehen würde¹⁴; die Quellensteuerermässigung käme nicht dem Investor, sondern dessen Ansässigkeitsstaat zugute, indem dieser weniger ausländische Steuern anrechnen müsste¹⁵. Die den Investoren in Entwicklungsländern gewährten Sonderbegünstigungen bleiben dabei insofern aufrecht erhalten bzw. es wird die Anreizfunktion von Steuerbegünstigungen für ausländische Investoren insofern wiederhergestellt, als der Ansässigkeitsstaat nicht die effektiv erhobene Steuer des Quellenstaates anrechnet, sondern jene Steuer, die ohne Sonderbegünstigung im Quellenstaat geschuldet wäre¹⁶.

2. Durchführung der Anrechnungsmethode in der Praxis

Unbesehen vom Bestehen eines DBA ist vorab die Ermittlung des steuerbaren in- und ausländischen Einkommens sowie die Berechnung der Einkommenssteuer nach innerstaatlichem Recht des Ansässigkeitsstaates vorzunehmen. Nach Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, mit welchem die Einkommenssteuer das steuerpflichtige Einkommen belastet, ist die Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates durch Ausscheidung jener Einkommens- bzw. Verlustteile, die gemäss Zuteilungsregeln des DBA nur im Quellenstaat besteuert werden dürfen, zu ermitteln. Durch Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf das verbleibende steuerpflichtige Einkommen sowie durch Berücksichtigung des Höchstbetrages der Anrechnung kann die endgültige Steuer im Ansässigkeitsstaat errechnet werden¹.

¹⁴ Philipp/Binder S.77; Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N68.

¹⁵ Höhn, Handbuch S.98.

¹⁶ Die Ausgestaltung der fiktiven Anrechnung in der Praxis kann verschieden sein: Der Ansässigkeitsstaat kann z.B. einen (teilweise fiktiven) Betrag anrechnen, der unter Anwendung eines höheren Satzes festgestellt wurde (Philipp/Binder a.a.O.) resp. Steuererleichterungen in Form eines Steuererlasses für eine bestimmte Anzahl Jahre oder für bestimmte Gewinne gewähren (tax holidays), oder durch Zulassung zusätzlicher resp. beschleunigter Abschreibungen eine Verminderung der Bemessungsgrundlage, resp. durch Zulassung besonderer Abzüge eine Herabsetzung des steuerbaren Gewinnes herbeiführen (Kammermann S.27; Knechtle S.63 Anm.5).

¹ Philipp/Binder S.80ff; Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N32 ff.

III. VERGLEICH / AUSWIRKUNGEN DER BEIDEN METHODEN

Da das OECD-Musterabkommen den Vertragsstaaten die Wahl der Methode grundsätzlich freistellt, werden beide Vertragsparteien bestrebt sein, diejenige Methode in ihre DBA aufzunehmen, welche möglichst mit ihren wirtschaftspolitischen Absichten korrespondiert¹.

Aus der vorstehenden Darlegung der beiden Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erhellen einige Unterschiede in deren Zielsetzungen, wenngleich nicht eine der Methoden als vorteilhafter eingestuft werden soll.

1. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Lediglich die Befreiungsmethode vermag eine volle Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zu gewährleisten, indem nebst der effektiven auch die virtuelle Doppelbesteuerung beseitigt wird, wogegen mit der Anrechnungsmethode nur die effektive Doppelbesteuerung ausgeschaltet werden kann.

2. Wettbewerbsneutralität

Die Frage der Wettbewerbsneutralität stellt sich nur dort, wo das Steuerniveau des Quellenstaates tiefer als dasjenige des Wohnsitzstaates ist, denn bei höherer Steuerbelastung im Quellenstaat gegenüber dem Wohnsitzstaat ergibt sich nach beiden Methoden das selbe Resultat.

Die Anrechnungsmethode bringt den Vorteil mit sich, dass ausländische Verluste bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat grundsätzlich Berücksichtigung finden und Sozialabzüge sowie ähnliche Steuererleichterungen nach Massgabe des Gesamteinkommens gewährt werden². Als grosser Nachteil ist dagegen die nivellierende

1 Kammermann S.31 sieht die Methodenwahl abhängig von national verschiedenen geschichtlichen, politischen, steuerpolitischen, wirtschaftlichen und verwaltungsorganisatorischen Einflüssen.

2 Escher S.120 sieht darin ein wichtiges Argument gegen die Freistellungsmethode.

Wirkung der Anrechnungsmethode einzustufen, derzufolge der Steuerpflichtige die Belastung des Staates mit dem höheren Steuerebeneau tragen muss. Die durch diese Nachholwirkung der Steuer des Ansässigkeitsstaates bedingte Beseitigung der steuerlichen Vorteile des Quellenstaates vermag die Konkurrenzfähigkeit einer dortigen Betriebsstätte erheblich einzuschränken³. Da die Anrechnungsmethode dadurch einer grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit hinderlich sein kann und die internationale Freizügigkeit einzuschränken geeignet ist, vermag eher die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt in beiden Staaten eine wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen⁴. In Kauf genommen muss dabei aber werden, dass Sozialabzüge und ähnliche Steuererleichterungen im Quellenstaat nicht oder nicht in gleichem Umfang wie im Ansässigkeitsstaat gewährt werden⁵.

3. Steuergerechtigkeit

Da einerseits der Begriff der Steuergerechtigkeit eine moralische Komponente beinhaltet und nicht klar definierbar ist⁶, andererseits dem Völkerrecht kein Doppelbesteuerungsverbot entnommen werden kann und verschiedene Steuerbelastungen lediglich Ausfluss der Abgabehoheiten souveräner Staaten sind, eignet sich dieses Kriterium kaum, um eine der beiden Methoden zu bevorzugen. Während dem das Anrechnungsverfahren lediglich die Beseitigung einer effektiven Doppelbesteuerung sicherstellt, geht die Befreiungsmethode teilweise über eine rein nüchterne, ziffernmässige Beseitigung der Doppelbesteuerung hinaus, indem eine Anpassung an ein allfällig

3 Kammermann S.32 stellt fest, dass die Anrechnungsmethode geeignet ist, wirtschaftlichen Betätigungen in Niedrigsteuerrändern den Reiz zu nehmen, da nebst der Nachholwirkung der Steuer des Wohnsitzstaates weitere z.T. erhebliche Nachteile, wie höhere indirekte Steuern und Abgaben, erhöhtes Investitionsrisiko, schlechtere Verbindungen etc. in Kauf genommen werden müssen.

4 Escher S.119; Philipp, Befreiungssystem S.34 hält das Argument der Wettbewerbsneutralität für unrichtig, um einer der beiden Methoden den absoluten Vorrang vor der anderen zu geben.

5 Knechtle S.84.

6 Philipp, Befreiungssystem S.35; Kammermann S.32; Escher S.122 zieht die Hilfskriterien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie die Gleichmässigkeit der Besteuerung heran.

niedrigeres Steuerniveau des Quellenstaates erfolgen kann⁷. Es scheint jedoch nicht opportun, hieraus aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates zu schliessen, das Anrechnungsverfahren wäre gerechter als das Befreiungsverfahren. Insbesondere wird der Steuerpflichtige bei höherem Steuerniveau des Quellenstaates durch die gewöhnliche Anrechnung mit seinen ausländischen Einkünften höher belastet als im Ansässigkeitsstaat, was aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates der Steuergerechtigkeit zuwider laufen müsste⁸. Das Kriterium der Steuergerechtigkeit ist daher ungeeignet, die beiden Methoden gegeneinander abzugrenzen⁹.

4. Steuerflucht und budgetäre Auswirkungen

Um die Ausnutzung eines zwischenstaatlich bestehenden Steuergefälles seitens der Steuerpflichtigen möglichst zu verhindern, bevorzugen viele der sog. Hochsteuerländer die Anrechnungsmethode, bei der eine internationale Steuerflucht höchstens bei Gewährung der Mindestanrechnung (matching credit) möglich ist¹⁰. Ueberdies führt die Anrechnungsmethode zu Mehreinnahmen im Ansässigkeitsstaat im Vergleich mit der Befreiungsmethode.

Es gilt jedoch darauf hinzuweisen, dass der primäre Methodenzweck in der Beseitigung der Doppelbesteuerung und somit in der gerechten Erfassung der Steuerpflichtigen bestehen sollte¹¹, m.a.W. einem Vertragsstaat nebst der Methodenwahl andere Mittel

7 Philipp, Befreiungssystem S.28.

8 Philipp, Befreiungssystem S.27 sieht das Gerechtigkeitsargument höchstens im Zusammenhang mit einer vollen Steueranrechnung geeignet, wenngleich er dieses Argument ebenfalls als unrichtig hält, um eine der beiden Methoden zu bevorzugen.

9 Escher S.123 sieht das Freistellungsverfahren mit Progressionsvorbehalt als "gerechtere" Methode an.

10 Philipp, Befreiungssystem S.42 spricht vage davon, dass das Anrechnungsverfahren im Verhältnis zu Steueroasenländern mehr Vorteile als Nachteile "bieten mag". Er spricht damit nicht zuletzt den kleineren budgetären Einnahmeausfall des Ansässigkeitsstaates an.

11 Escher S.120f sieht allein die Harmonisierung der Steuersysteme als Mittel zur Verhinderung illegaler Steuerflucht; seiner Ansicht nach sollen die Methoden nicht zur Ausmerzungen der Unzulänglichkeiten der einzelnen Steuerrechtssysteme dienen.

zur Verfügung stehen, um der Steuerflucht entgegenzutreten¹². Daneben sind den budgetären Vorteilen der Anrechnungsmethode immer auch die wirtschaftlichen Vorteile der Befreiungsmethode entgegenzustellen¹³; wenngleich die Anrechnungsmethode als geeignetes Mittel gegen die Steuerflucht erscheint, rechtfertigt sich eine völlige Ausserachtlassung der Befreiungsmethode kaum.

5. Weitere Kriterien

Weitgehend unbestritten ist die Erkenntnis, dass die Anrechnungsmethode für Behörden und Steuerpflichtige arbeitsaufwendiger als die Befreiungsmethode ist¹⁴. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat muss zwar bei beiden Methoden das gesamte in- und ausländische Einkommen nach innerstaatlichem Recht des Ansässigkeitsstaates ermittelt werden, entweder zum Besteuerungszweck selbst oder aber zur Bestimmung des Progressionsvorbehaltes. Da jedoch die Anrechnungsmethode zumeist nicht auf die geschuldete, sondern auf die im Quellenstaat tatsächlich bezahlte Steuer abstellt, zieht jede nachträgliche Aenderung der Besteuerung im Quellenstaat – im Gegensatz zur Befreiungsmethode – zwingend eine Aenderung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nach sich¹⁵.

Einzelne Autoren führen überdies aus, der Ansässigkeitsstaat be-gebe sich durch die Anrechnungsmethode in ein Abhängigkeitsverhältnis zum Quellenstaat, da die Höhe der inländischen Steuereinnahmen stark von der oftmals nicht quantifizierbaren ausländischen Steuerbelastung bestimmt werde¹⁶.

12 Vgl. Art.4 Abs.4 und Art.13 Abs.3 DBAA sowie auch die unilateralen Massnahmen eines Vertragsstaates.

13 Philipp, a.a.O. spricht von einem zusätzlichen wirtschaftlichen Impuls für die aussenwirtschaftlichen Beziehungen, der vom Befreiungssystem ausgeht; angesichts dessen sowie der vielen investitionsfördernden Sondermassnahmen der modernen Staaten räumt er bei DBA zwischen steuerlich "gleich entwickelten" Ländern dem Befreiungssystem kleine Vorteile gegenüber dem Anrechnungsverfahren ein.

14 Philipp, Befreiungssystem S.42; Kammermann S.33; Escher S.123; Doralt/Ruppe, Bd.II, S.197.

15 Philipp, a.a.O.; Doralt/Ruppe, a.a.O.

16 Knechtle S.87f; Kammermann (a.a.O.) weist darauf hin, dass diese Abhängigkeit durch den Höchstbetrag der Anrechnung begrenzt werde.

IV. IN DEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN MIT ÖSTERREICH ZUR ANWENDUNG GELANGENDE METHODE

1. DBAA betreffend Einkommens- und Vermögenssteuer

Im DBAA sowie auch in den meisten anderen DBA gelangen beide Methoden nebeneinander zur Anwendung (Mischsystem). Art.23 DBAA verpflichtet beide Vertragsstaaten als Ansässigkeitsstaaten, dem Partnerstaat zur Besteuerung zugewiesene Objekte grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt von der eigenen Steuer (unbedingt) zu befreien; ausgenommen von dieser Regelung sind Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie die Einkünfte der Grenzgänger, auf welche gemäss Art.23 Abs.2 und 3 DBAA die Methode der gewöhnlichen Anrechnung angewandt werden soll.

Die Anrechnung kann schweizerischerseits nicht wie in anderen OECD-Ländern auf eine einzige Steuer erfolgen, da das schweizerische Steuersystem dreistufig ist und die Steuern aufgrund 27 verschiedener Steuergesetze erhoben werden¹. Auch weicht die in der Schweiz gebräuchliche Pränumerandobesteuerung von der im Ausland vorwiegend üblichen Postnumerandobesteuerung ab², weshalb die Schweiz von den drei Entlastungsmöglichkeiten gemäss DBA der **pauschalen Steueranrechnung** den Vorzug gegeben hat³.

Die pauschale Steueranrechnung ist als globale Ermässigung für drei Steuerhoheiten ausgestaltet⁴. Der in der Schweiz anzurechnende Betrag wird dabei primär durch die nicht rückforderbare österreichische Steuer begrenzt und entspricht grundsätzlich der

1 Studer, Handbuch S.313.

2 Studer, a.a.O; Kammermann S.29.

3 BRB (heute BRV) vom 22.8.1967/7.12.1981 über die Durchführung der in den Abkommen des Bundes zur Vermeidung der DB vorgesehenen Entlastung für ausländische Steuern (Pauschale Steueranrechnung), SR 672.201; V1 des EFD vom 6.12.1967/14.12.1981 über die pauschale Steueranrechnung, SR 672.201.1; V2 des EFD vom 12.2.1973 über die pauschale Steueranrechnung, SR 672.201.3; Merkblatt der EstV über die pauschale Steueranrechnung für ausländische Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus Vertragsstaaten.

4 Studer, a.a.O.

Summe der in Oesterreich erhobenen Quellensteuern auf Kapitalerträgen und Lizenzen, darf jedoch die gesamtschweizerischen Steuern (direkte Bundessteuer, Kantons- und Gemeindesteuern), welche anteilmässig auf diese Erträge entfallen, nicht übersteigen (Maximalbetrag der Anrechnung)⁵. Der Maximalbetrag wird durch ein vereinfachtes Verfahren ermittelt; in speziellen Fällen kann die genaue Berechnung verlangt werden⁶. Art.20 des erwähnten Bundesratsbeschlusses regelt die interne Abrechnung zwischen Bund und Kantonen, wonach ein Drittel der pauschalen Steueranrechnung zulasten des Bundes geht, währenddem die Kantone zwei Drittel der rückerstatteten Beträge zu tragen haben⁷.

2.DBAA auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern

Das DBAA über Nachlass- und Erbschaftssteuern sieht in Art.9 ebenfalls die Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt seitens beider Vertragsstaaten vor.

5 Zuppinger, ZBl 74 (1973) 18 sowie Stocker, StR 22 (1967) 546 und Studer, Handbuch S.316. Studer erwähnt als dritte Begrenzung des Anrechnungsbetrages die Tatsache, dass der vereinfacht berechnete Maximalbetrag nicht höher sein kann, als die Summe der für das Fälligkeitsjahr geschuldeten schweizerischen Einkommenssteuern.

6 Art.9 und 10 des BRB 1967.

7 Hinsichtlich der Ausnahmeregelungen von der pauschalen Steueranrechnung (genaue Berechnung des Anrechnungsbetrages) verweise ich auf den BRB vom 22.8.1967.

II. TEIL:

AUSSENSTEUERRECHT DER SCHWEIZ UND OESTERREICHS

§ 1 DAS STEUERSYSTEM DER SCHWEIZ

I. Die Finanzverfassung der Schweiz

1. Bund

Die Befugnisse des Bundes zur Steuererhebung sind in der Bundesverfassung abschliessend geregelt. Insbesondere hat der Bund die Kompetenz zur Erhebung einer **direkten Bundessteuer** (Art.41ter Abs.1 lit.c BV), welche vom Einkommen der natürlichen Personen sowie vom Reinertrag, vom Kapital und von den Reserven der juristischen Personen erhoben werden kann (Art.41ter Abs.5 lit.a BV). Darüberhinaus kann der Bund eine **Warenumsatzsteuer** auf dem Umsatz von Waren, auf der Wareneinfuhr und auf gewerbmässigen Arbeiten an Fahrnis, Bauwerken und Grundstücken, unter Ausschluss der Bebauung des Bodens für die Urproduktion (Art.41ter Abs.1 lit.a i.V.m. Art.41ter Abs.3 BV) sowie besondere **Verbrauchssteuern** auf dem Umsatz und der Einfuhr von Erdöl und Erdgas und der bei ihrer Verarbeitung gewonnenen Produkte sowie auf Treibstoffen für motorische Zwecke aus anderen Ausgangsstoffen und auf Bier erheben (Art.41ter Abs.1 lit.b i.V.m. Art.41ter Abs.4 lit.a und b BV). Die Befugnis des Bundes zur Erhebung der vorgenannten Steuern ist bis Ende 1994 befristet.

Gemäss Art.41bis Abs.1 lit.a BV ist ausschliesslich der Bund befugt, **Stempelabgaben** auf Wertpapieren, einschliesslich Coupons, Wechseln und wechselähnlichen Papieren, auf Quittungen von Versicherungsprämien und auf anderen Urkunden des Handelsverkehrs zu erheben, wobei sich diese Besteuerungsbefugnis nicht auf die Urkunden des Grundstück- und Grundpfandverkehrs erstreckt. Auch die Erhebung der **Verrechnungssteuer** auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Lotteriegewinnen und Versicherungsleistun-

gen (Art.41bis Abs.1 lit.b BV), des **Militärpflichtersatzes** (Art.18 Abs.4 BV), der **Ein- und Ausfuhrzölle** (Art. 28-30 BV), der **Abgaben auf gebrannten Wassern** (Art.32bis Abs.1 und 5 BV) sowie der **Tabaksteuer** (Art.41bis Abs.1 lit.c BV) fällt in die Bundeskompetenz. Ueberdies kann der Bund Sondersteuern zulasten im Ausland wohnhafter Personen zur Abwehr von Besteuerungsmassnahmen des Auslandes (**Retorsion**) erheben (Art.41bis Abs.1 lit.d BV).

2. Kantone

Die Steuerhoheit der Kantone ist gestützt auf Art.3 BV gewährleistet, soweit die kantonale Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Die Kantone partizipieren jedoch auch anteilmässig an den Bundessteuern, und zwar vorab mit 30% am Rohertrag der direkten Bundessteuer, wobei mindestens 5% hievon für den horizontalen Finanzausgleich unter den Kantonen einzusetzen sind (Art.41ter Abs.5 lit.b BV). Vom Reinertrag der Stempelabgaben fallen 20% den Kantonen zu (Art.41bis Abs.1 lit.a BV), wobei die Aufteilung nach Bevölkerungszahl erfolgt, und vom Reinertrag der Verrechnungssteuer fliessen den Kantonen 12% zu (Art.10 Uebergangsbestimmungen BV)¹. Auch am Rohertrag des Militärpflichtersatzes steht den Kantonen eine Bezugsprovision von 20% zu (Art.6 Uebergangsbestimmungen BV).

3. Gemeinden

Die Gemeinden haben hinsichtlich der Gemeindesteuern zumeist eine abgeleitete Steuerhoheit, welche auf Delegation der Kantone beruht². Auch die staatlich anerkannten Kirchgemeinden gehören zu den steuerberechtigten Gemeinden.

1 BG über die Verrechnungssteuer vom 13.10.1965, SR 642.21. Verteilung wie folgt: 6% nach Bevölkerungszahl, 6% an finanzschwache Kantone.

2 Einzig der Kanton Graubünden hat die Gemeindesteuerhoheit in der Kantonsverfassung verankert.

II. Wichtigste schweizerische Steuern¹

1. Bundesseuern

A. Direkte Bundessteuer²

a) System

Der BdBSt knüpft die **unbeschränkte Steuerpflicht** für natürliche Personen an den Wohnsitz und den Aufenthalt in der Schweiz sowie an das Dienstverhältnis zum Bund (Art.3 Ziff.1 BdBSt), für juristische Personen an ihren Sitz in der Schweiz (Art.3 Ziff.2 BdBSt). **Beschränkt steuerpflichtig** sind natürliche und juristische Personen aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit; es sind dies insbesondere natürliche Personen, die in der Schweiz weder Wohnsitz noch Aufenthalt haben und in keinem Dienstverhältnis zum Bund stehen sowie juristische Personen, die ihren Sitz nicht in der Schweiz haben und ausländische Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die eine der in Art.3 Ziff.3 lit.a-h BdBSt umschriebenen objektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllen³.

Die direkte Bundessteuer wird für je zwei Jahre veranlagt, jedoch jährlich erhoben (Art.7 Abs.1 BdBSt); Berechnungsperiode bilden dabei die der Veranlagungsperiode vorangegangenen zwei Jahre (Art.41 Abs.1 BdBSt), m.a.W. handelt es sich um eine Pränumrandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung⁴.

Es gilt das Prinzip der Haushalts- oder Familienbesteuerung⁵, indem die Steuerfaktoren der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau bei der Veranlagung ohne Rücksicht auf den Güterstand denjenigen des Ehemannes zugerechnet werden (Art.13 Abs.1 BdBSt);

1 Auf die Verrechnungssteuer (Quellensteuer auf Kapitalerträgen) wird bei der Besprechung von Art.10-12 DBAA eingegangen.

2 BRB vom 9.12.1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer; gestützt auf den BB vom 19.6.1981 über die Weiterführung der Finanzordnung und die Verbesserung des Bundeshaushaltes durch BRB vom 13.1.1982 umbenannt in "BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer" (BdBSt).

3 Känzig, N 13 zu Art.3 BdBSt.

4 Känzig, N 1 zu Art.41 BdBSt.

5 Känzig, N 1 zu Art.13 BdBSt weist auf Kritik und Neugestaltungsvorschläge hin.

m.a.W. die Familie wird als wirtschaftliche Einheit erfasst. Desgleichen wird das Einkommen von Kindern unter elterlicher Gewalt - mit Ausnahme des Erwerbseinkommens - dem Einkommen des Gewaltinhabers zugerechnet (Art.14 Abs.1 und 2 BdBSt). Art.16 und 17 BdBSt sehen Steuerbefreiungen von der direkten Bundessteuer vor, einerseits kraft Bundesrechts für gewisse juristische Personen des öffentlichen Rechts⁶, anderseits kraft Völkerrechts für diplomatische und konsularische Vertretungen ausländischer Staaten sowie deren Angehörigen⁷.

Der Steuerbezug der direkten Bundessteuer erfolgt durch den Veranlagungskanton (Art.113 BdBSt)⁸.

b) Direkte Bundessteuer natürlicher Personen

Steuerpflichtig ist das gesamte Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen oder anderen Einnahmequellen (sog. Ersatzeinkommen) (Art.21 BdBSt). Die direkte Bundessteuer basiert auf der Reinvermögenszugangstheorie⁹. Vom rohen Einkommen sind die Gewinnungskosten¹⁰ abzugsfähig, um zum Reineinkommen zu gelangen (Art.22 BdBSt); von diesem sind zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens die Sozialabzüge gemäss Art.25 BdBSt abzuziehen.

6 Bund, Kantone, Gemeinden, gemeinnützige Körperschaften und Anstalten, Sozialversicherungsgesellschaften, Personalwohlfahrtsstiftungen, Ausgleichskassen, konzessionierte Transportanstalten.

7 Unter Vorbehalt des Gegenrechts seitens der Entsendestaaten (Art. 17 Abs.2 BdBSt).

8 Ertrag der direkten Bundessteuer im Rechnungsjahr 1984: 4832 Mio. Franken, wovon 72% durch natürliche, 28% durch juristische Personen aufgebracht wurden (Quelle: NR Spörry-Toneatti, Bundesfinanzen und Steuergerechtigkeit, SKA-Bulletin November 1985, S.2).

9 Känzig, N 2 zu Art.21 BdBSt. Seit 1959 wird von natürlichen Personen keine Vermögenssteuer mehr erhoben.

10 Umfasst auch Abschreibungen und Rückstellungen, Geschäftsverluste, Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten, Unterhaltskosten von Grundstücken und Gebäuden, Zuwendungen für Zwecke der Personalwohlfahrt und der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit, Beiträge an Ausgleichskassen und an die AHV, Sozialversicherungsprämien und Sparkapitalzinsen sowie die erhöhten Lebensunterhaltskosten der erwerbstätigen Ehefrau.

c) Direkte Bundessteuer juristischer Personen

Kapitalgesellschaften (AG, Kommandit-AG, GmbH) und Genossenschaften haben eine Steuer vom Reinertrag sowie eine Ergänzungssteuer vom einbezahlten Teil des im Handelsregister eingetragenen Grund- und Stammkapitals sowie von den offenen und stillen Reserven zu entrichten (Art.48-50 BdBSt). Die übrigen inländischen juristischen Personen entrichten eine Steuer vom Einkommen und eine Ergänzungssteuer vom Vermögen der Vereine und Stifungen resp. eine Steuer vom Vermögen der öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie der Körperschaften des kantonalen Rechts i.S.v. Art.59 ZGB¹¹.

Die Berechnung des Reinertrages der Kapitalgesellschaften erfolgt aufgrund des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages aus dem Vorjahre; miteinander verrechnet werden alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet wurden, wie z.B. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserung von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte (mit Ausnahme der Zuwendungen für Personalwohlfahrt und gemeinnützige Zwecke) sowie Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind.

Dagegen kann Preissteigerungen auf Anlagegütern durch **erhöhte Abschreibungssätze** angemessen Rechnung getragen werden (Art.49 BdBSt). Ueberdies steht den juristischen Personen eine **Verlustvortragsperiode** von sechs Jahren zur Verfügung, in dem Sinne, als vom durchschnittlichen Reinertrag der Berechnungsperiode die Summe der durchschnittlichen Verluste aus drei vorangegangenen Berechnungsperioden abgezogen werden kann, sofern diese Verluste noch nicht mit Reinerträgen verrechnet werden konnten (Art.58 Abs.2 BdBSt).

11 Die Bestimmungen über die direkte Bundessteuer natürlicher Personen finden sinngemässe Anwendung.

2. Kantons- und Gemeindesteuern

Es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, hier auf sämtliche kantonalen und kommunalen Steuern abschliessend einzugehen¹; die folgenden Ausführungen sollen jedoch wenigstens einen Ueberblick geben².

A. Einkommenssteuer natürlicher Personen

Es handelt sich hierbei um die **Hauptsteuer sämtlicher Kantone**, welche vom Gesamtreineinkommen erhoben wird. Steuerbar sind sämtliche Erwerbseinkünfte (Salär, Honorar, Geschäftsertrag), Ertragseinkünfte aus beweglichem (Zinsen) und unbeweglichem Vermögen (Einkünfte aus Liegenschaften, wie Pacht- und Mietzinsen), Genusseinkünfte (Renten), Zuwachsgewinneinkünfte (Gewinn aus der Veräusserung von Vermögensrechten) und Zufallseinkünfte (Lotterie, Toto). Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen (Wertpapiere) sind nicht nur für die direkte Bundessteuer, sondern auch für die meisten kantonalen Einkommenssteuern gänzlich steuerfrei³.

Von diesen Einkünften sind einerseits die Gewinnungskosten (Beraufsauslagen, Geschäftskosten, Vermögensverwaltungskosten) in Abzug zu bringen, anderseits Abzüge, welche der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen (Schuldzinsen, Rentenverpflichtungen) sowie sozialpolitisch bedingte Abzüge (Versicherungsprämien, gemeinnützige Zuwendungen, Invaliditätsabzug).

1 Vgl. EStV: Die Steuern der Schweiz, Loseblattsammlung, Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel; Gyga/Vallender, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3, Kantone und Gemeinden, Verlag Organisator Zürich, 1983.

2 Grundlage dieser Ausführungen bildet das Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Zürich vom 8.7.1951 resp. das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Zürich vom 26.4.1936.

3 Diese unterliegen in den Kantonen SO/GR der Einkommenssteuer, in den Kantonen BE/BS/BL/TG/JU einer gesonderten Kapitalgewinnsteuer. Eine Beteiligungsgewinnsteuer existiert in den Kantonen SG/VS. Im Kanton TI sind die Bestimmungen über die Beteiligungsgewinnsteuer derzeit ausser Kraft gesetzt; Kapitalgewinne auf Wertpapieren sind hier steuerfrei, wenn sie nicht in einem buchführungspflichtigen Betrieb erzielt wurden.

Das derart errechnete Reineinkommen des Steuerpflichtigen wird nunmehr um die Sozialabzüge, mittels derer die Steuerlast differenziert werden kann, vermindert, um zum steuerbaren Einkommen zu gelangen. Der Einkommenssteuertarif ist bedingt durch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit progressiv ausgestaltet.

B. Vermögenssteuer natürlicher Personen

Eine die allgemeine Einkommenssteuer ergänzende Vermögenssteuer vom Gesamtreinvermögen wird in sämtlichen Kantonen erhoben; als Reinvermögen gilt dabei der Ueberschuss der Aktiven über die Passiven. Die geldwerten Vermögensrechte werden üblicherweise zum Verkehrswert bewertet; im Rahmen kaufmännischer Uebungen sind Abschreibungen zugelassen. Land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften werden zum Ertragswert bewertet, unterliegen jedoch bei Veräusserung resp. Zweckänderung einer ergänzenden Vermögensbesteuerung. Teilweise steuerbefreit sind Lebens- und Rentenversicherungen, welche der Vermögenssteuer nur mit ihrem Rückkaufswert unterliegen. Der Hausrat ist dagegen in den meisten Kantonen steuerfrei. Den Familienlasten des Steuerpflichtigen tragen wiederum unterschiedliche Sozialabzüge Rechnung; auch der Vermögenssteuertarif ist progressiv ausgestaltet.

C. Ertrags- und Kapitalsteuer juristischer Personen

Die juristischen Personen haben in sämtlichen Kantonen eine Ertrags-(Gewinn-) und eine (Eigen-)Kapitalsteuer zu entrichten. Der steuerbare Ertrag wird dabei zumeist aufgrund des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmt, wobei dem Erfolgssaldo in einer Reihe von Kantonen die der Erfolgsrechnung belasteten geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, die der Erfolgsrechnung belasteten Ertrags- und Kapitalsteuern⁴ sowie die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Einkünfte aufgerechnet werden müssen. Dagegen sind in diesen Kantonen die der Erfolgsrechnung nicht belasteten geschäftsmässig begründeten Aufwendungen abzurechnen.

Der Steuersatz der Ertragssteuer ist progressiv ausgestaltet, wobei die Besteuerung aufgrund der Ertragsintensität resp. Rendite erfolgt. Holdinggesellschaften sind in den meisten Kantonen ertragssteuerfrei.

Die Kapitalgesellschaften haben eine Kapitalsteuer vom einbezahlten Grundkapital und den als Ertrag versteuerten Reserven zu entrichten. Bei allen anderen juristischen Personen (Holdinggesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen, Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts und Korporationen des kantonalen Privatrechts) wird auf das Reinvermögen abgestellt, wobei das Grund- oder Dotationskapital nicht als Schuld berücksichtigt wird. Der Steuersatz der Kapitalsteuer ist linear resp. proportional ausgestaltet.

4 Direkte Steuern sind nicht abziehbar.

D. Erbschafts- und Schenkungssteuern

Diese Rechtsverkehrssteuern werden in praktisch sämtlichen Kantonen vom Wert der unentgeltlichen Vermögensübertragung unter Lebenden resp. infolge Todesfalls erhoben⁵. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht nicht in der Bundesverfassung geregelt ist, sind zumeist die Kantone originäre Träger der Steuerhoheit⁶. Die Erbschaftssteuer ist grösstenteils als Erbanfallsteuer ausgestaltet; das System der Nachlasssteuer ist dagegen wenig verbreitet. Anknüpfungsort ist der letzte zivilrechtliche Wohnsitz des Erblassers resp. der Wohnsitz des Schenkgebers zur Zeit der Schenkung. Steuersubjekte sind die unentgeltlich bereicherten natürlichen oder juristischen Personen (Erben, Vermächtnisnehmer, Beschenkte). Die Steuerbefreiungen stimmen mehrheitlich mit den Befreiungen bei Staats- und Gemeindesteuern überein; steuerfrei sind insbesondere Vermögensanfälle und Zuwendungen an Ehegatten. Zu beachten sind auch die von den einzelnen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen vorgesehenen Steuerfreibeträge. Sowohl bei der Erbschafts- wie auch bei der Schenkungssteuer kommt ein nach der Höhe des Vermögensanfalles und nach der verwandtschaftlichen Entfernung zum Erblasser resp. Schenkgeber abgestufter Tarif zur Anwendung.

E. Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern

Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften unterliegen in den meisten Kantonen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer sowie einer Handänderungssteuer⁷.

Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer ist der Gewinn

5 Einzig der Kanton SZ erhebt keine Erbschaftssteuer; die Kantone SZ/OW/LU/SO erheben keine Schenkungssteuern.

6 In den Kantonen LU/FR/GR/VD erheben auch die Gemeinden Erbschaftssteuern; im Kanton SG erheben die Gemeinden eine Vermächtnistaxe.

7 Kantone ZH/ZG: kommunale Grundstückgewinnsteuer; Kanton SO: Einkommenssteuer mit Zuschlagsteuer auf Grundstückgewinnen.

auf dem Objekt, der sich aus der Differenz von Erlös und Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) ergibt. Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist der Veräusserer, nicht der Gewinnempfänger.

Die Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer besteuert die Handänderung als solche, d.h. Steuerobjekt ist der Eigentumswechsel an Grundbesitz. Steuersubjekte sind die am Rechtsgeschäft beteiligten Parteien, welche die Steuer zu gleichen Teilen unter Solidarhaft zu bezahlen haben. Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer ist der von den Parteien vereinbarte Kaufpreis.

Sowohl bei der Grundstückgewinn- wie auch bei der Handänderungssteuer sind unter gewissen Voraussetzungen subjektive und objektive Steuerbefreiungen⁸ resp. -aufschübe⁹ zu beachten. Der Tarif der Grundstückgewinnsteuer ist progressiv ausgestaltet, wobei die Besitzdauer als Degressionsfaktor auf den Steuertarif einwirkt. Der Tarif der Handänderungssteuer wird im Kt. Zürich durch die Gemeinden festgelegt und darf i.d.R. 2% nicht übersteigen; Handänderungen innerhalb der Familie können steuerlich privilegiert werden.

F. Direkte Gemeindesteuern

Die Gemeinden erheben i.d.R. die Einkommens- und Vermögenssteuern resp. die Ertrags- und Kapitalsteuern aufgrund kantonaler Taxation zum jeweiligen Gemeindesteuerfuss.

8 z.B. §§ 163 lit.a, 180 lit.a i.V.m. § 16 StG ZH.

9 Zumeist bei Erbgang.

III. Unilaterale Massnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen

1. Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art.46 Abs.2 BV

Der in Art.46 Abs.2 BV verfassungsmässig garantierte Schutz vor Doppelbesteuerung gilt grundsätzlich nur im interkantonalen Verhältnis. Eine gesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbots ist nicht erfolgt¹, jedoch hat das Bundesgericht aufgrund von Art.46 Abs.2 BV ein vollständiges System absolut wirkender Zuteilungsgrundsätze aufgestellt, welche auch die bloss virtuelle Doppelbesteuerung verbieten; jede Verletzung eines Zuteilungsgrundsatzes ist bereits eine Doppelbesteuerung².

Da die bundesgerichtlichen Grundsätze zur Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit weitgehend in die kantonalen Steuergesetze aufgenommen worden sind³ und auch die Bemessung der Steuerpflicht den bundesgerichtlichen Grundsätzen angepasst wurde, gelten diese nunmehr indirekt auch gegenüber dem Ausland⁴. Insbesondere hat die bundesgerichtliche Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot zu einer zurückhaltenden Umschreibung der unbeschränkten Steuerpflicht geführt, wodurch die Schweiz potentiellen Doppelbesteuerungen bereits einseitig entgegentritt⁵.

Bei Fehlen eines DBA vermögen die vom Bundesgericht für das **internationale Verhältnis** aufgestellten Leitsätze Platz zu greifen⁶,

1 Im Sinne einer möglichst weitgehenden Individualgerechtigkeit im Einzelfall ist dieser Generalklausel der Vorrang gegenüber einem starren Gesetz zu geben.

2 Locher, §1, III B, Nr.1-9; ders. §1, II B, Nr.6.

3 Beispiele: §§3 Abs.1/3, 4 Abs.1 StG ZH für die persönliche Zugehörigkeit, §§3 Abs.4, 4 Abs.2 StG ZH für die wirtschaftliche Zugehörigkeit, §§6 Abs.1, 7 Abs.1 StG ZH für Steuerauscheidungen resp. Steuerberechnung bei beschränkter Steuerpflicht.

4 Escher S.64.

5 Knechtle S.160f.

6 Diese haben im Vergleich zu den kantonalen Steuergesetzen und zum BdBst jedoch nur relativen Charakter (Escher S.65 Anm.6); m.a.W. stellt das Bundesrecht lediglich Kollisionsnormen auf, wogegen eine Besteuerung im internationalen Verhältnis erst aufgrund einer materiellen kantonalen Anordnung vorgenommen werden kann (Zuppinger, StR 15, 1960, S.378).

wonach einerseits ein Steuerpflichtiger im internationalen Verhältnis darauf Anspruch hat, dass er nicht auf eine Weise besteuert wird, welche offensichtliche und allgemeine Grundsätze des Völkerrechts verletzt⁷, anderseits Liegenschaften im Ausland durch den Kanton nicht besteuert werden sollen, wenn dadurch tatsächlich eine Doppelbesteuerung eintreten würde⁸. Diese Leitsätze haben z.T. auch im schweizerischen Aussensteuerrecht Eingang gefunden; so sind es heute vor allem absolute Normen des BdBSt resp. der kantonalen Steuergesetze, welche schweizerischerseits als steuerpflichtbegrenzendes Aussensteuerrecht auftreten.

2. Einseitige Steuerbefreiungen im schweizerischen Aussensteuerrecht

a) Liegenschaften und Betriebsstätten

Der im interkantonalen Steuerrecht sowie in sämtlichen schweizerischen DBA aufgestellte Grundsatz der Besteuerung unbeweglichen Vermögens und des daraus fliessenden Ertrages am Belegenheitsort ist auch im schweizerischen Aussensteuerrecht verwirklicht. So verzichten sämtliche Steuerhoheitsträger einseitig auf eine Besteuerung ausländischer Grundstücke und Betriebsstätten sowie des Ertrages daraus. Die direkte Bundessteuer befreit in Art.19 BdBSt das Einkommen aus im Ausland gelegenen Grundstücken sowie aus eigenen ausländischen geschäftlichen Betrieben oder Betriebsstätten unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung und gemäss Art.55 Abs.2 BdBSt tritt für inländische juristische Personen, die im Ausland Grundstücke besitzen, eine dem Einkommen aus diesen Grundstücken und ihrem Werte entsprechende Herabsetzung der Steuerbeträge ein¹.

7 Locher, §2, III C, 2a, Nr.1,2,4,5,9,10,11,12. Die Beachtungspflicht völkerrechtlichen Gewohnheitsrechts leitet sich aus Art.38 Ziff.1 des IGH-Statutes ab.

8 BGE 44 I 18, 49 I 244; Zuppinger, StR 15 (1960) 373; Höhn, Handbuch 3.62.

1 Masshardt S.76f./S.321f.

Gestützt auf die vom Bundesgericht aufgestellten Leitsätze² hat das Besteuerungsverbot ausländischer Liegenschaften für die Kantone die Geltung eines ungeschriebenen Rechtsatzes des Bundesverfassungsrechts³. Der Grundsatz des Bundesgerichtes hinsichtlich im Ausland gelegener Grundstücke gilt jedoch nur im Falle **effektiver** Doppelbesteuerung, wogegen im interkantonalen Steuerrecht auch ein Schutz vor **virtueller** Doppelbesteuerung besteht⁴. Eine virtuelle Doppelbesteuerung ist nur dort ausgeschlossen, wo der entsprechenden kantonalen Norm absolute Geltung zuerkannt wird⁵. Gemäss Art.19 und Art.55 Abs.1 BdBSt wird inländischen Personen, die im Ausland Betriebsstätten unterhalten, die Steuer herabgesetzt um den Anteil, der nach dem Verhältnis der Faktoren des Auslandsbetriebes zu den entsprechenden Faktoren des Gesamtbetriebes auf den Auslandsbetrieb entfällt⁶. Für die direkte Bundessteuer bedeutet dies einen Besteuerungsverzicht für das von inländischen natürlichen und juristischen Personen in ausländischen Betriebsstätten investierte Kapital sowie der daraus fliessenden Erträge⁷. Dieser **Auslandsabzug** kann für jede Betriebsstätte geltend gemacht werden, welche dem Betriebsstättenbegriff von Art.6 BdBSt genügt⁸; da die direkte Bundessteuer hinsichtlich ausländischer Betriebsstätten auch die Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung anstrebt, ist eine tatsächliche Besteuerung im Betriebsstättenstaat nicht erforderlich⁹.

2 BGE 44 I 18; 49 I 244.

3 Knechtle S.164.

4 Escher S.89.

5 So z.B. Art.6 Abs.1 StG ZH. Indem diese kantonale Norm die Grundsätze des Bundesrechts über das Doppelbesteuerungsverbot allgemein anwendbar erklärt, wird hinsichtlich ausländischer Liegenschaften und Betriebsstätten auch eine virtuelle DB vermieden (Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd.I, Bern 1961, N 113 zu §6).

6 Die Berechnung des Auslandabzugs erfolgt schweizerischerseits nach der indirekten Methode (quotenmässige Aufteilung), vgl. Ausführungen zu Art.7 DBAA.

7 Masshardt a.a.O.

8 Vgl. Ausführungen zu Art.5 DBAA.

9 Knechtle S.165.

b) Holding- und Domizilprivilegien

Art.59 BdBSt sieht für AG, Kommandit-AG und GmbH, die bei Beginn der Steuerpflicht mit mindestens 20% oder aber zumindest mit zwei Millionen Franken am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder Genossenschaften beteiligt sind, eine Ermässigung des auf dem Reinertrag geschuldeten Steuerbetrages im Verhältnis des Ertrages dieser Beteiligungen zum gesamten Rohertrag vor. Indem diese Norm die Gewährung des Holdingprivilegs nicht auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Untergesellschaften beschränkt, hat die Schweiz der Sache nach das internationale Schachtelprivileg eingeführt¹⁰.

Eine Gleichstellung der Beteiligungen am Stamm- oder Grundkapital in- und ausländischer juristischer Personen ist unter der Voraussetzung möglich, dass die ausländische juristische Person sowohl in rechtlicher Natur wie tatsächlicher Ausgestaltung mit einer Kapitalgesellschaft resp. Genossenschaft des schweizerischen Obligationenrechts vergleichbar ist. Dies ist i.d.R. dann der Fall, wenn sie die juristische Persönlichkeit besitzt, über eine selbständige Organisation mit korporativer Willensbildung verfügt und wenn die dauernde Verfolgung eines wirtschaftlichen Zweckes unabhängig von den Anteilsinhabern gewährleistet ist¹¹.

Der Besteuerungsverzicht ausländischer Beteiligungserträge führt jedoch lediglich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und nicht zu einer echten Steuerfreiheit.

Als einseitiger Steuerverzicht erweist sich auch das von einer Mehrzahl der Kantone gewissen Kapitalgesellschaften gewährte Domizilprivileg¹².

¹⁰ Bühler S.250.

¹¹ Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer 1983-1994, Ergänzungsband zum Wehrsteuerkommentar 1980, N8 zu Art.59.

¹² Knechtle S.163 Anm.15.

c) Pauschalsteuer¹³

Aufgrund von Art.18bis BdBSt und den entsprechenden kantonalrechtlichen Bestimmungen können sämtliche Ausländer mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben und nie eine solche ausgeübt haben, anstelle der ordentlichen Steuer vom Einkommen die Pauschalierung der direkten Bundessteuer verlangen¹⁴. Da die Pauschalisierten i.d.R. nicht die vollen normalen Steuern zu zahlen haben, liegt auch hierin ein einseitiger Steuerverzicht der Schweiz begründet.

d) Nettobesteuerung

Das Steuerrecht von Bund und Kantonen beruht auf dem Universalitätsprinzip, d.h. auf dem Prinzip der Nettobesteuerung des weltweiten Einkommens und Vermögens der in der Schweiz ansässigen Personen. Gestützt auf Art.49 Abs.2 i.V.m. Art.50 Abs.2 BdBSt können inländische Kapitalgesellschaften ihre veranlagten ausländischen Steuern als Unkosten vom Reinertrag in Abzug bringen, und zwar gleichgültig, ob es sich um direkte oder indirekte Steuern handelt¹⁵.

Im Gegensatz dazu werden bei natürlichen Personen gemäss Art.23 i.V.m. Art.51 Abs.2 BdBSt ausländische Steuern nicht als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen¹⁶.

Weitergehende einseitige Steuerbefreiungen sind dem schweizerischen Recht unbekannt.

13 Vgl. Verordnung über die Pauschalierung der direkten Bundessteuer vom 17.8.1982, SR 642.123.

14 Die Pauschalierung beruht zumeist auf einem vereinfachten Bemessungsverfahren (nach Aufwand oder gewissen Bruttoeinkünften; Gy-gax/Vallender, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd.2, Bundessteuern, Zürich 1979, S.42.

15 Masshardt, N79 zu Art.49 BdBSt.

16 Masshardt, N2 zu Art.23 BdBSt.

§ 2 DAS STEUERSYSTEM OESTERREICHS

I. Finanzverfassung Oesterreichs

Bund, Länder und Gemeinden erheben als steuerberechtigte Körperschaften rund 60 verschiedene Steuerarten, welche ohne Sozialversicherungsbeiträge ein Aufkommen von ca. 250 Mrd. Schilling erreichen¹.

Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge wird - mangels finanzverfassungsrechtlicher Bestimmung - vom Bundesgesetzgeber auf dem Wege der einfachen Gesetzgebung geregelt, wobei den Ländern kein besonderes Mitspracherecht eingeräumt wird². Der Bundesgesetzgeber regelt sowohl die ausschliesslichen als auch die gemeinschaftlichen Bundesabgaben; überdies sind einige wichtige ausschliessliche Landes- und Gemeindeabgaben (so die Gewerbe- und Grundsteuer) durch Bundesgesetz einheitlich geregelt³. Der Hauptteil des österreichischen Steueraufkommens wird durch die Bundesfinanzbehörden aufgebracht, wobei der Ertrag der gemeinschaftlichen Bundesabgaben jedoch zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilt wird.

Die selbständigen Besteuerungsrechte der Länder und Gemeinden halten sich in engen Grenzen; diese Körperschaften haben wenig Möglichkeiten, ihre Steuereinnahmen aktiv zu beeinflussen, insbesondere da der Bund gegen neue Landesabgaben Einspruch erheben oder eine derartige Abgabe zu einer gemeinschaftlichen Bundesabgabe erklären kann⁴. Die Landes- und Gemeindebehörden erheben lediglich ca. 5% des jährlichen Steueraufkommens Oesterreichs⁵.

1. Ruppe, StW 59 (1982) S.72.

2. Insbesondere steht dem Bundesrat in Oesterreich nur ein suspensives Veto zu. Ruppe a.a.O. führt aus, dass die Länderrechte in Oesterreich zugunsten der Bundesgewalt wesentlich stärker beschnitten sind als in der Schweiz.

3. Lehner S.528.

4. Ruppe a.a.O. sowie ders: Juristische Analyse der Aufgabenfinanzierung, in: Öffentliche Aufgaben und Finanzausgleich, Wien 1977, S.233.

5. Loukota, in: EFTA-Bulletin 18 (1977) Nr.5, S.15.

II. Wichtigste österreichische Steuern

1. Einkommenssteuer¹

Die auf dem Jahressteuerprinzip beruhende Einkommenssteuer ist eine direkte Steuer und wird vom Einkommen der natürlichen Personen erhoben. Die Besteuerung der Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) beruht auf der Bilanzbündeltheorie, d.h. Personengesellschaften unterliegen nicht selbst einer Steuer vom Einkommen; die Gewinne werden nur bei den Gesellschaftern besteuert².

Der Einkommensbegriff umfasst gemäss §2 Abs.3 EStG Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte i.S.v. §29 EStG. Das steuerbare Einkommen ergibt sich aus der Addition sämtlicher dem Steuerpflichtigen in diesen sieben Einkunftsarten zugeflossenen positiven und negativen Nettoeinkünfte, wobei von diesem Betrag noch Sonderausgaben gemäss §18 EStG (insbesondere Prämien für Personenversicherungen und Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerbegünstigter Wohnraumbeschaffung) abzugsfähig sind³.

Das österreichische Einkommenssteuerrecht weist zahlreiche Steuerbegünstigungen auf:

§3 EStG befreit gewisse Einkünfte vollständig von der Besteuerung, einerseits zur Vermeidung einer Wegsteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand, anderseits zur Begünstigung gewisser Nebenvorteile aus dem Dienstverhältnis. So sind u.a. die Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung, das versicherungsmässige Arbeitslosengeld, das Karenzurlaubsgeld sowie öffentliche Beihilfen (Familen- und Wohnungsbeihilfen) steuerfrei;

1 Einkommenssteuergesetz 1972, BGBl 1972/440 idF.

2 Ruppe, StuW 59 (1982) S.75.

3 Loukota, in: EFTA-Bulletin 18 (1977) Nr.5, S.15.

dies gilt auch für Jubiläumsgeschenke an Arbeitnehmer, Gratisverköstigung, Benützung von Betriebseinrichtungen etc.

Zu beachten sind auch die verschiedenen Steuerfreibeträge, welche die Bemessungsgrundlage schmälern (§§27 Abs.4, 42 Abs.1, 67 Abs.1, 68 Abs.1 EStG). Darüberhinaus besteht ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag, der ein steuerfreies Existenzminimum gewährleisten soll und direkt die Steuer kürzt (§33 Abs.3 EStG)⁴.

Zur Förderung unternehmerischer Investitionstätigkeit und der Mobilität des Kapitals durch die Einkommenssteuer statuieren §§8-13 EStG sog. Sondergewinnermittlungsvorschriften, wonach Investitionsaufwendungen entweder vorzeitig abgeschrieben werden können⁵ oder aber ein gewisser Investitionsfreibetrag vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann⁶. Anstelle der vorgenannten Methoden ist auch die Bildung einer steuerfreien Investitionsrücklage in der Höhe von 25% zulässig, wodurch sich die Investitionsbegünstigung bereits innerhalb von vier Jahren vor der geplanten Investition steuerlich auswirken kann⁷. Durch eine Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns kann eine Stärkung der Eigenkapitalbasis erreicht werden; unter gewissen Voraussetzungen ist auch die Uebertragung stiller Rücklagen zulässig, wodurch eine Besteuerung realisierter stiller Reserven vermieden werden kann (§12 EStG). Erwähnenswert ist auch, dass bei der Gewinnermittlung aufgrund von §4 Abs.1 und 3 EStG Grund und Boden ausser Ansatz bleiben.

Natürliche Personen, die in Oesterreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind **unbeschränkt steuerpflichtig** (§1 Abs.1 EStG); dem Universalitätsprinzip zufolge erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf sämtliche in- und ausländi-

4 Ruppe, a.a.O. S.74 spricht davon, dass Absetzbeträge gerechter sein sollen als Freibeträge, da erstere eine progressionsabhängige Entlastung vermeiden.

5 Gemäss Androsch bewirkt die Inanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung einen kräftigen Steuerstundungseffekt (IFA-Bulletin 31, Amsterdam, 1977, Nr.8/9, S.343).

6 Der Investitionsfreibetrag kommt einer Abschreibung vom Wiederbeschaffungswert gleich (Androsch a.a.O.).

7 Loukota, a.a.O. S.16.

schen Einkünfte (Welteinkommen). Nichtansässige sind **beschränkt einkommenssteuerpflichtig** (§1 Abs.2 EStG); aufgrund des Territorialitätsprinzips werden bloss inländische Einkünfte i.S.v. §98 EStG der Steuerpflicht unterworfen. Der Steuertarif ist ein progressiver Staffeltarif⁸, wobei jedoch die Familienbesteuerung nach dem Prinzip der Individualbesteuerung vorgenommen wird, d.h. die Einkünfte der Ehepartner werden nunmehr getrennt erfasst⁹. Ist nur ein Ehepartner erwerbstätig, kann ein Alleinverdienerabsetzungsbetrag geltend gemacht werden (§33 Abs.4 EStG); da andererseits aber der Steuertarif keine Rücksicht auf Kinder nimmt, können u.U. Familienbeihilfen gewährt werden. Auf die sog. sonstigen Einkünfte der unselbständig Erwerbstätigen gelangt ein stark ermässigter Steuersatz zur Anwendung (§67 EStG).

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind drei Erhebungsformen der Einkommenssteuer gebräuchlich: grundsätzlich erfolgt der Steuerbezug für jedes Kalenderjahr durch allgemeine Veranlagung nach dem Einkommen, welches der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat (§39 EStG). Dabei hat der Steuerpflichtige auf die voraussichtliche Einkommenssteuerschuld vierteljährliche Vorauszahlungen zu leisten (§45 EStG). Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommenssteuer als progressive Lohnsteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (§47 EStG), wobei der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer haftet (§82 EStG)¹⁰. Bei inländischen Kapitalerträgen wird die Einkommenssteuer als Kapitalertragssteuer durch einen zwanzigprozentigen Abzug vom Kapitalertrag erhoben (§93 EStG). Die Einkommenssteuer beschränkter Steuerpflichtiger wird teilweise durch Veranlagung (§102 EStG), teilweise ebenfalls durch einen zwanzigprozentigen Steuerabzug erhoben (§99 EStG). Auch in diesen Fällen haftet der Schuldner für Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge.

8 Die tarifliche Durchschnittsbelastung beträgt für ein Einkommen von Fr.50'000.-- rund 38% (Ruppe a.a.O. S.74).

9 Seit 1973 (vgl. Loukota a.a.O; Ruppe a.a.O. S.74).

10 Bei unselbständig Erwerbenden wird ein Veranlagungsverfahren nur bei grösseren Nebeneinkünften, die der Lohnsteuer nicht unterliegen, durchgeführt; dadurch wird die Steuererhebung für den Bund erheblich vereinfacht (Loukota a.a.O.).

2. Körperschaftssteuer¹

Die Körperschaftssteuer ist die Einkommenssteuer juristischer Personen; die Einkommens- und Gewinnermittlungsvorschriften resp. Begünstigungen der Einkommenssteuer natürlicher Personen haben analoge Geltung.

Unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig sind gemäss §1 KStG insbesondere Kapitalgesellschaften (AG, GmbH), die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Kapitalgesellschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, sind mit ihren Einkünften z.B. aus inländischer Betriebsstätte **beschränkt** steuerpflichtig (§3 KStG). Körperschaften des öffentlichen Rechts sind i.d.R. nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig (§2 KStG).

Die Körperschaftssteuer wird mit einem progressiven Steuertarif erhoben, welcher bei 30% des Einkommens beginnt und ab einem Einkommen von S 1'142'800.-- 55% des Einkommens beträgt (§22 Abs.1 KStG); für offene Ausschüttungen, die aufgrund eines den landesrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vorgenommen werden, ermässigt sich die Körperschaftssteuer auf die Hälfte (gespaltener Körperschaftssteuersatz; §22 Abs.2 KStG)², wodurch eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter resultiert. Wird jedoch der ganze Gewinn ausgeschüttet, muss auf dem Teil, der als Rückstellung für die Steuerschuld verbleibt, die Körperschaftssteuer zum vollen Satz versteuert werden (Schattenwirkungseffekt). Der effektive Gesamtsatz für die Körperschaftssteuer beträgt daher rund 38% für die Höchststufe³.

1 Körperschaftssteuergesetz 1966, BGBl 1966/156 idF.

2 Vgl. die Ausführungen zur wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Art.10 DBAA.

3 Ruppe, StuW 59 (1982) S.76.

Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft mindestens seit zwölf Monaten zumindest mit 25% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt, bleiben die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile gemäss §10 Abs.1 KStG ausser Ansatz (Schachtelprivileg)⁴. Das Schachtelprivileg steht der Anwendung des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes auf die offenen Ausschüttungen nicht im Wege; der Umstand, dass eine Muttergesellschaft die Gewinne der Tochtergesellschaft nicht weiter ausschüttet, löst keine Nachsteuer aus.

Die Körperschaftssteuer gilt steuerlich nicht als Betriebsausgabe, weshalb sie von der Gesellschaft aus voll versteuerten Gewinnanteilen getragen werden muss.

3. Gewerbsteuer (einschliesslich Lohnsummensteuer und Gewerbebeitrag)¹

Der Gewerbsteuer unterliegt jedes gewerbliche Unternehmen i.S. des Einkommenssteuergesetzes, soweit es im Inland betrieben wird. Stets als Gewerbebetrieb gelten Kapitalgesellschaften; Personengesellschaften unterliegen der Gewerbsteuer nur dann, wenn sie einen Gewerbebetrieb unterhalten (§1 GewStG). Nicht der Gewerbsteuer unterliegen dagegen die selbständigen Tätigkeiten wie auch die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§2 GewStG).

Die Gewerbsteuer wird von drei verschiedenen Bemessungsgrundlagen erhoben, nämlich vom Gewerbeertrag, vom Gewerbekapital und von der Lohnsumme (§5 GewStG) und beträgt ca. 17% des Gewerbeertrages. Die Gewerbsteuer stellt eine für Zwecke der Gewinnermittlung bei Einkommens- und Körperschaftssteuer abzugsfähige Betriebsauslage dar.

Da die Gewerbsteuer das Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital im Gewerbebetrieb grundsätzlich nicht berücksichtigt, müssen so-

4 Vgl. die Ausführungen zur wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Art.10 DBAA.

1 Gewerbsteuergesetz 1953, BGBl 1954/2 idF.

wohl Ertrag als auch Kapital für gewerbsteuerliche Zwecke einerseits durch Hinzurechnungen (v.a. Zinsen von Dauerschulden, die den Ertrag schmälern) und Kürzungen (z.B. aus Beteiligungen) korrigiert werden (§§7 und 8 GewStG).

Die Bundesfinanzverwaltung schreibt für die Steuer auf dem Gewerbeertrag resp. -kapital eine amtliche Bemessung vor (§16 GewStG)²; dagegen führen die Gewerbetreibenden die Lohnsummensteuer in der Höhe von max. 2% der ausbezahlten Lohnsumme im Selbstberechnungsverfahren an die Gemeinden ab (§28 GewStG).

Neben der Gewerbesteuer sind alle Dienstgeber, welche Dienstnehmer im Bundesgebiet beschäftigen, verpflichtet, den Dienstgeberbeitrag zuhanden des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu entrichten (§41 FLAG)³. Der Dienstgeberbeitrag ist eine Selbstbemessungsabgabe in der Höhe von 4,5% der Lohnsumme (§41 Abs.5 FLAG) und stellt für die Gewinnermittlung der Einkommens- und Körperschaftssteuer eine Betriebsausgabe dar.

4. Vermögenssteuer¹

Oesterreich erhebt eine allgemeine Vermögenssteuer, welche das Gesamtreinvermögen natürlicher und juristischer Personen erfasst. Die Grundsätze der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht finden sinngemäss Anwendung. Der Steuersatz beträgt für natürliche und juristische Personen jährlich 1% des steuerpflichtigen Vermögens (§8 VStG), wobei unbeschränkt Steuerpflichtige Freibeträge beanspruchen können (§5 VStG).

Als Ausgleich für das Fehlen einer erbschaftssteuerlichen Belastung haben juristische Personen von ihrem Gesamtreinvermögen eine zusätzliche Belastung von 0,5% des abgabepflichtigen Vermö-

2 In rechtlicher Hinsicht ist die von der Bundesfinanzverwaltung erhobene Gewerbesteuer in die Gemeindegewerbesteuer und in die Bundesgewerbesteuer aufzuteilen (Loukota, EFTA-Bulletin 18 (1977), Nr.5, 3.16).

3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl 1967/376 idF.

1 Vermögenssteuergesetz 1954, BGBl 1954/192 idF.

gens als Erbschaftssteueräquivalent zu entrichten (§§1 und 6 ErbStAequG)². Bei Kapitalbeteiligungen natürlicher Personen kann u.U. eine Schmälerung der Bemessungsgrundlage angenommen werden (§4 ErbStAequG). Das Erbschaftssteueräquivalent bildet für die Ermittlung der Körperschafts- und Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag keine abzugsfähige Ausgabe.

Parallel zur allgemeinen Vermögenssteuer bestehen noch zwei weitere Abgaben, die lediglich einzelne Vermögenswerte erfassen:

- die auf Gemeindeebene erhobene Grundsteuer, eine Realsteuer, welcher der inländische Grundbesitz unterliegt (§1GrStG)³. Hinsichtlich der Grundsteuer bestehen sog. Dauerbefreiungen (§2 GrStG); überdies sehen die einzelnen Landesgesetze über das Grundsteuergesetz hinausgehende, zeitlich befristete Grundsteuerbefreiungen vor. Steuerschuldner der Grundsteuer ist der Eigentümer (§9 GrStG); für die Grundsteuer samt Nebengebühren haftet auf dem Steuergegenstand ein gesetzliches Pfandrecht (dingliche Haftung; §11 GrStG).
- die von der Bundesfinanzverwaltung für unbebaute Grundstücke erhobene Bodenwertabgabe in der Höhe von 1% des Einheitswertes (§§ 1 und 4 BWAG)⁴. Die Bodenwertabgabe bezweckt die Auslösung eines Angebotsdruckes, indem Bauland einer höheren Abgabenbelastung unterworfen wird⁵. Die Entrichtung der Bodenwertabgabe entfällt für Grundstücke mit einem Einheitswert bis einschliesslich S 200'000.--. Die Bestimmungen über Abgabenschuldner und Haftung richten sich analog zum Grundsteuergesetz.

2 Erbschaftssteueräquivalentgesetz 1960, BGBl 1960/286 idF.

3 Grundsteuergesetz 1955, BGBl 1955/149 idF.

4 Bodenwertabgabegesetz 1960, BGBl 1960/285 idF.

5 Doralt/Ruppe, Bd.II, S.52 schätzen den bodenmarktpolitischen Effekt der Bodenwertabgabe nicht zuletzt wegen des unbeachtlichen Steuersatzes als gering; Ruppe, StuW 59 (1982) S.73 spricht sogar davon, dass die Bodenwertabgabe zum vornherein so gestaltet gewesen sei, dass sie ihre Zielsetzung kaum erfüllen konnte.

5. Erbschafts- und Schenkungssteuer¹

Dieser Steuer unterliegen der Erwerb von Todes wegen, die Schenkungen unter Lebenden wie auch die Zweckzuwendungen (§1 ErbStG).

Die Anknüpfungen im österreichischen Erbschaftssteuerrecht sind relativ weit gefasst. So ist gemäss §6 Abs.1 ErbStG eine Steuerpflicht gegeben

1. für den gesamten Erbanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht ein Inländer ist;
2. für den Erbanfall, soweit er in inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, inländischem Betriebs- oder Grundvermögen, in einem Nutzungsrecht an einem solchen Vermögen oder in solchen Rechten besteht, deren Uebertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist.

Als Inländer im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes gelten gemäss §6 Abs.2 ErbStG:

1. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben;
2. Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz (auch Doppelwohnsitz) oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben;
3. juristische Personen und Personenvereinigungen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.

Nach dem persönlichen Verhältnis zum Erblasser werden die Erwerber in fünf verschiedene Steuerklassen unterschieden (§7 ErbStG), wobei sowohl Steuerberechnung wie auch Steuerbefreiungen resp. Ermässigungen abhängig von der Steuerklasse sind.

1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl 1955/141 idF.

III. Unilaterale Massnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen

Im Vergleich zu anderen Staaten, in denen mittels umfassender Vorschriften der Steuerflucht und dem Missbrauch von Steueroasen entgegengetreten wird¹, beinhaltet das österreichische Steuerrecht nur einige wenige Normen aussensteuerlicher Art, welche zumeist nicht zwingender Natur sind².

Neben der Möglichkeit der Gewährung einer "Zuzugsbegünstigung" sowohl hinsichtlich der Einkommens- als auch der Vermögenssteuer an Personen, die ihren Wohnsitz vom Ausland nach Oesterreich verlegen (§103 EStG/§10 VStG) und der Ausdehnung des Schachtelprivilegs über die Grenze (§10 Abs.2 KStG) sind die innerstaatlichen Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor allem in der - nur die Erbschaftsbesteuerung betreffenden - Regel von §6 Abs.3 ErbStG und in der allgemeinen Regel von **§48 der Bundesabgabenordnung** umschrieben. Diese Gesetzesbestimmung lautet wie folgt:

"Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen."

1 Z.B. Aussensteuergesetz der BRD; Subpart F des Internal Revenue Code in den USA.

2 Ruppe, StuW 59 (1982) S.76.

Eine Doppelbesteuerung wird demnach innerstaatlich vor allem mit der Ausscheidungs-/Befreiungs- oder der Anrechnungsmethode beseitigt³, wobei die Wahl der Methode durch das BMF in freiem Ermessen erfolgt. §48 BAO ist insofern eine Ermessensnorm⁴, als das BMF als einzige und ausschliesslich zuständige Behörde ermächtigt ist, bei tatsächlichen resp. potentiellen Doppelbesteuerungsfällen⁵ Ausnahmen von der Besteuerung in Oesterreich zu gewähren. Mögliche Faktoren, auf denen die Ermessensentscheidung des BMF fussen kann, sind⁶:

- Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen mit in- und ausländischen Steuern;
- Höhe der Belastung mit ausländischen Steuern;
- Wettbewerbssituation des Steuerpflichtigen;
- Art der Wirtschaftstätigkeit;
- Volkswirtschaftlicher Nutzen für Oesterreich;
- Gründe der Verwaltungsökonomie.

Trotz der Formulierung als Ermessensnorm halten einzelne Autoren dafür, §48 BAO auf dem Gebiet der Einkommenssteuer bei unbeschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich als zwingende Rechtsnorm anzuwenden, wogegen beschränkt Steuerpflichtigen unter diesem Titel nur in Ausnahmefällen Begünstigungen zuteil werden, da die Beseitigung von Doppelbesteuerungen primär Aufgabe des Ansässigkeitsstaates sein sollte⁷.

3 F. Reeger/G. Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wirtschaftsverlag Dr.A.Orac, Wien (1966) S.210 ; Philipp/Binder S.90ff.

4 Doralt/Ruppe, Bd.II, S.194 kritisieren, dass die Grundsätze, die bei der Ermessensausübung zu beachten sind, der Norm von §48 BAO nicht deutlich genug zu entnehmen sind.

5 Philipp/Loukota/Pollak Z 00 N30; Philipp/Binder a.a.O.

6 Philipp/Binder S.93.

7 Philipp/Binder S.91.

Die Anwendung von §48 BAO ist wohl hauptsächlich auf die Einkommenssteuer ausgerichtet, kann aber auch in bezug auf die Vermögens- und Gewerbesteuer sowie auf andere Steuern möglich sein. Selbst auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer kann §48 BAO allenfalls angewandt werden, sollte eine Doppelbesteuerung durch §6 Abs.3 ErbStG nicht beseitigt werden können. Darüberhinaus ist §48 BAO für das BMF die Rechtsgrundlage zur **Herstellung einer Gegenrechtsbehandlung**; entsprechende Anordnungen werden jedoch nur in wirtschaftlichem Interesse Oesterreichs getroffen⁸.

Die aufgrund von §48 BAO gewährten Ausnahmegenehmigungen können als individuelle Bescheide oder als generelle Anordnungen ergehen⁹, folgen jedoch dem Grundsatz nach stets den österreichischen DBA; eine dem Sinn des Gesetzes entsprechende Ermessensausübung wird angenommen, wenn die Massnahmen mit dem übereinstimmen, was bei Bestand eines DBA nach den allgemeinen Grundsätzen zu erwarten wäre¹⁰. Solche gestützt auf §48 BAO vom BMF erstinstanzlich erlassene Bescheide unterliegen lediglich der Beschwerde beim Verwaltungs- resp. Verfassungsgerichtshof¹¹.

8 Philipp/Binder S.92.

9 VO vom 11.12.1974, BGBl 800, über die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen ausländischer Unternehmer.

10 Doralt/Ruppe, Bd. II, S.194 m.Verw. auf VwGH 27.11.1978, 2957/78; Philipp/Binder S.93; Philipp, StR 21 (1966) S.56.

11 Philipp/Binder S.94.

III. TEIL

SCHWEIZERISCH-OESTERREICHISCHE DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

1. EINKOMMENS- UND VERMOEGENSSTEUERN

1. Persönlicher Anwendungsbereich (Art.1)

Aeltere, zumeist vor 1945 abgeschlossene DBA waren im allgemeinen nur auf die Staatsbürger der beiden Vertragsstaaten anwendbar. Die neueren Abkommen, insbesondere auch das DBAA, erstrecken sich ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit auf alle Personen, welche in einem oder allenfalls in beiden Vertragsstaaten ansässig sind¹.

Der Ausdruck Person umfasst nicht nur natürliche Personen, sondern auch juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden², sowie alle anderen Personenvereinigungen³ und entspricht damit dem Begriff des "Steuerpflichtigen" im materiellen Sinn⁴.

Als in einem der Vertragsstaaten ansässig gilt eine natürliche oder juristische Person dann, wenn sie in diesem Staat nach dessen innerstaatlichem Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist⁵. Für Personen, die weder in Oesterreich noch in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen sind, findet dieses DBA somit keine Anwendung.

1 Loukota, FJ Heft 6 (1978) S.87f. weist darauf hin, dass es durch die Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs auf die Ansässigen der beiden Staaten im sog. "Dreiecksverhältnis" dazu kommen kann, dass DB eintritt, obwohl zwischen den beteiligten Staaten bilaterale DBA vorliegen.

2 Wie z.B. Stiftungen (OECD-Kommentar N2 zu Art.3).

3 Vgl. Art.3 Abs.1 lit.a/b DBAA.

4 Philipp/Loukota/Pollak Z 1 N3.

5 Vgl. Art.4 Abs.1 DBAA.

A. Natürliche Personen

Der persönliche Anwendungsbereich ist gegenüber dem Musterabkommen der OECD eingeschränkt für Steuerpflichtige (gleichgültig welcher Staatsangehörigkeit) mit Wohnsitz in der Schweiz, die hier mit ihren Einkünften aus Oesterreich nicht voll, sondern nur pauschal besteuert werden, d.h. die nicht für alle österreichischen Einkünfte den normalerweise hierauf geschuldeten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden zum Satze für das gesamte Einkommen unterliegen⁶. Diese Steuerpflichtigen gelten als nicht in der Schweiz ansässige Personen⁷.

B. Personengesellschaften⁸

a) Vorbemerkungen

Sowohl die Schweiz als auch Oesterreich betrachten die Personengesellschaften als "Personen" im Sinne des DBA. Die steuerliche Behandlung derselben war jedoch in den Vertragsverhandlungen von unterschiedlichen Auffassungen der beiden Staaten geprägt, obwohl Personengesellschaften weder in der Schweiz⁹ noch in Oesterreich als eigene Steuersubjekte gelten.

In der Schweiz gelten Personengesellschaften¹⁰ als sog. Gesamthandschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Ihr Vermögen steht

6 Vgl. Art.4 Abs.4 DBAA. Vgl. auch ähnliche Bestimmungen in Art.4 Abs.5 lit.b DBAF sowie Art.4 Abs.6 lit.a DBAD.

7 Vgl. Art.18bis BdBST sowie analoge Vorschriften der kantonalen Steuergesetze; der Ausschluss der Pauschalierten von der Anwendung des DBA hat zur Folge, dass die österreichischen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nicht reduziert werden. Auch erhalten diese Personen in der Schweiz keine pauschale Steueranrechnung (Zuppinger, ZBl 74, 1973, S.6). Diese Bestimmung soll vor allem der Steuernivellierung dienen (Böckli, ASA 36, 1967/68, S.254).

8 Vgl. zur steuerrechtlichen Behandlung der Personengesellschaften: Philipp, Cahiers 1973, S.I/lff.

9 Steuersubjekt für die Einkommens- und Vermögenssteuer sowohl beim Bund wie auch in sämtlichen Kantonen ist der einzelne Gesellschafter.

10 Zu den Personengesellschaften zählen die einfache Gesellschaft, die Kollektiv- und die Kommanditgesellschaft (Mayer-Hayoz/Forstmoser S.82).

den beteiligten Personen nur gemeinsam zu¹¹. Allerdings gilt nach schweizerischer Auffassung eine Personengesellschaft grundsätzlich als dort ansässig, wo sie errichtet wurde, d.h. wo sie ihren Sitz hat¹². Unbeachtlich ist dabei, ob einer oder mehrere Gesellschafter im Ausland ansässig sind; die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern muss dabei stets von der Personengesellschaft verlangt werden können und nicht vom einzelnen Gesellschafter¹³.

Dadurch behandelt die Schweiz die Personengesellschaften im DBA hinsichtlich der Rückerstattung ausländischer Quellensteuern wie Steuersubjekte, ohne dass diese sich jedoch als solche auf das DBA berufen könnten. Dies zeigt sich vor allem darin, dass in der Schweiz nur die inländische Betriebsstätte besteuert wird, währenddem Gewinne ausländischer Betriebsstätten nicht besteuert werden. Dass eine Behandlung der Personengesellschaft als Steuersubjekt nicht möglich ist, zeigt sich auch darin, dass der Gewinn auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt wird und mit deren anderen Einkünften besteuert wird. Gewinne ausländischer Betriebsstätten und Immobilien werden immer nur zu Progressionszwecken in die Besteuerung miteinbezogen. Andererseits werden ausländische Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit für Zwecke der direkten Bundessteuer (Art.20 Abs.2 BdBSt) und nach dem Steuerrecht vieler Kantone als eigene Steuersubjekte angesehen. Soweit Gewinnanteile schweizerischer Betriebsstätten einer ausländischen Personengesellschaft auf in der Schweiz ansässige Gesellschafter entfallen, entsteht dabei keine Doppelbesteuerung.

11 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.151; von Siebenthal, Handbuch 1111.

12 Als in einem Vertragsstaat ansässige Person wird die Personengesellschaft z.T. auch im internationalen Steuerrecht der Schweiz angesehen (vgl. Art.4 Abs.3 DBAF, Art.4 Abs.1 DBAJ, Art.4 Abs.3 DBAS und Art.II Abs.1 lit.e DBAUSA). In gleichem Sinne lautet die von der IFA am Kongress 1973 in Lausanne gefasste Resolution (vgl. NZZ Nr.479 vom 16.10.1973, zit. bei Widmer, StR 29 (1974), S.93 Anm.8).

13 Dafür sind v.a. Gründe der administrativen Vereinfachung des Rückerstattungsverfahrens ausschlaggebend (Auskunft EStV).

In Oesterreich gilt eine Personengesellschaft nie als ansässige Person im Sinne des DBA. Für Zwecke der Einkommenssteuer wird eine Personengesellschaft nie als Steuersubjekt angesehen; dies gilt auch für Zwecke der Vermögenssteuer, jedenfalls soweit die Personengesellschaft im Inland errichtet wurde. Personengesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland gelten aber auf dem Gebiet der beschränkten Vermögenssteuerpflicht als eigene Steuersubjekte.

Prinzipiell gelangt die sog. "Bilanzbündeltheorie"¹⁴ zur Anwendung, nach der das Unternehmen einer Personengesellschaft als Zusammenfassung der Teilunternehmungen ihrer Gesellschafter anzusehen ist und die Bilanz der Personengesellschaft nur ein "Bündel" der Teilbilanzen aller Mitunternehmer darstellt¹⁵. Für die Anwendung des DBA ist daher nicht der Sitz der Gesellschaft entscheidend, sondern der Wohnsitz der einzelnen Gesellschafter; d.h. eine Personengesellschaft kann nur insoweit als in einem Staat ansässig gelten, als alle Gesellschafter dort ansässig sind. Steuersubjekt ist nicht die Gesellschaft, sondern - abgesehen von der Gewerbesteuer - der einzelne Gesellschafter¹⁶; nur dieser ist berechtigt, Rückerstattungsanträge zu stellen.

Ein nichtansässiger Teilhaber einer Personengesellschaft kann demzufolge keine Rückerstattung ausländischer Quellensteuern beantragen. Aus österreichischer Sicht werden Personengesellschaften zwischenstaatlich (anteilmässig) als Unternehmen jener Staaten angesehen, in denen die einzelnen Gesellschafter ansässig sind¹⁷.

14 Die Bilanzbündeltheorie wurde vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof aus der deutschen Lehre und Rechtsprechung übernommen; trotz vermehrter Kritik in der Lehre wird diese Theorie - im Gegensatz zur BRD, wo sie als überwunden gilt - noch immer angewandt (Aliq S.283; ders. Handbuch S.257).

15 Doralt/Ruppe, Bd.I, S.123.

16 Philipp/Binder S.33 m.Verw. auf Hofstätter/Reichel, Kommentar Einkommenssteuer.

Beim einzelnen Gesellschafter wird der Gewinnanteil als Einkommen aus Gewerbebetrieb besteuert (§23 EStG).

17 Philipp/Binder a.a.O.

Aus diesen Gründen bestritt Oesterreich im Laufe der Vertragsverhandlungen, dass schweizerische Personengesellschaften überhaupt die Voraussetzungen erfüllen, um als hier ansässige Personen behandelt zu werden¹⁸.

b) Die Abkommensnorm

Da Personengesellschaften nach innerstaatlichem Recht beider Vertragsstaaten keine Steuersubjekte sind, einigte man sich folglich darauf, diese im Rahmen des DBA als nicht ansässige Personen zu behandeln. Für die Anwendung des Abkommens kommt es daher nicht auf den Sitz der Gesellschaft, sondern auf den Wohnsitz der Teilhaber dieser Gesellschaft an¹⁹. Diese Abkommensnorm bezweckt lediglich, die innerstaatlichen Besteuerungsrechte der beiden Staaten so gegeneinander abzugrenzen, dass keine Ueberschneidungen entstehen; sie ist jedoch nicht geeignet, die aufgezeigten Unterschiede in den Rechtssystemen der Staaten zu beseitigen und Steuerharmonisierungen herbeizuführen²⁰.

Im Rahmen einer Sonderbestimmung²¹ kann jedoch eine Personengesellschaft die in den Art.10-12 DBAA vorgesehenen Entlastungen für Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren dann beanspruchen, wenn mindestens 75% der Gesellschaftsgewinne an ansässige Teilhaber eines Vertragsstaates fließen, nach dessen Recht die Personengesellschaft errichtet worden ist und in dem sie auch geleitet wird; m.a.W. die Abkommensvorteile können auch Gesellschaftern zukommen, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

18 Begründet wurde das österreichische Argument u.a. auch damit, dass es für einen Oesterreicher sehr leicht sei, in der Schweiz eine Personengesellschaft zu gründen resp. Teilhaber daran zu werden. Oesterreich zeigte sich nicht gewillt, über schweizerische Personengesellschaften Entlastungen von den österreichischen Steuern zu gewähren (Auskunft EStV).

19 Vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAA, S.4.

20 Philipp, Cahiers 1973, S.I/28.

21 Vgl. Art.28 Abs.6 DBAA.

c) Entwicklungstendenz

Nur die Schaffung einer absoluten Wohnsitzregel für Personengesellschaften vermöchte eine Vereinheitlichung der verschiedenen Rechtsauffassungen der Staaten herbeizuführen. Dieser Versuch scheiterte jedoch bereits am IFA-Kongress 1973; die Ausdehnung des Abkommensschutzes auf Teilhaber, die in Drittstaaten ansässig sind sowie die Angst vor möglichen Steuerumgehungen waren für das Scheitern verantwortlich²².

C. Juristische Personen

Von den Abkommensvorteilen dieses DBA ausgeschlossen sind schweizerische Kapitalgesellschaften, die unter den BRB vom 14. Dezember 1962 "betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes" fallen (sog. Basisgesellschaften)²³. Im österreichischen Recht bestehen keine derartigen Bestimmungen zur Abwehr von Abkommensmissbräuchen.

D. Diplomaten und zwischenstaatliche Organisationen

Die völkerrechtlichen Privilegien der Diplomaten und der zwischenstaatlichen Organisationen sind vorbehalten²⁴.

22 Alig, Handbuch S.276 m.Verw.

23 Vgl. Art.28 Abs.7 DBAA sowie dortige Besprechung des BRB 1962.

24 Vgl. Art.27 Abs.3/4 DBAA.

2. Sachlicher Anwendungsbereich (Art.2)

Das DBAA gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung (Veranlagung, Abzug an der Quelle), für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen¹, die für Rechnung der Vertragsstaaten, deren politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften, wie z.B. der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbänden erhoben werden.

Der sachliche Anwendungsbereich des DBA erstreckt sich auf alle ordentlichen und ausserordentlichen Steuern², die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschliesslich der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs (Abs.2).

Abs.3 dieses Artikels enthält eine nicht erschöpfende Aufzählung der bestehenden Steuern, die unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen³. Alle Steuern inhaltlich gleicher oder ähnlicher Art, welche nach Abschluss des DBA zu den bisherigen hinzukommen bzw. an deren Stelle erhoben werden, fallen ebenfalls unter das bestehende Abkommen (Abs.4).

Für die Erhebung von Nebenabgaben, wie Zuschlägen, Kosten,

1 Hinsichtlich der Erbschaftssteuern wurde ein separates Abkommen abgeschlossen. Die Besteuerung von Schenkungen ist in den Abkommen mit Oesterreich nicht geregelt; eine allfällige DB wäre mittels innerstaatlicher Massnahmen zu mildern resp. zu vermeiden.

2 Bereits das alte DBAA vom 12.11.1953 schloss auch die ausserordentlichen Steuern im sachlichen Anwendungsbereich mit ein; vgl. aber OECD-Kommentar N5 zu Art.2.

3 In Oesterreich: Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer, Aufsichtsratsabgabe, Gewerbesteuer (inkl. Lohnsummensteuer), Vermögenssteuer, Erbschaftssteueräquivalent, Grundsteuer, Bodenwertabgabe bei unbebauten Grundstücken, Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.

In der Schweiz: Die von Bund, Kantonen, Bezirken, Kreisen, Gemeinden und Gemeindeverbänden erhobenen Steuern,

a) vom Einkommen (Gesamteinkommen, Erwerbseinkommen, Vermögensertrag, Geschäftsertrag, Kapitalgewinn etc., und

b) vom Vermögen (Gesamtvermögen, bewegliches und unbewegliches Vermögen, Geschäftsvermögen, Kapital und Reserven etc.).

Zinsen etc. gelten die selben Bestimmungen, wie für die eigentliche Steuer, obwohl dies in Art.2 nicht explizit erwähnt wird⁴.

Abs.5 schliesst ausdrücklich die österreichische Gewerbesteuer ins Abkommen ein. Die Gewerbesteuer vom Ertrag und vom Kapital ist innerstaatlich zwar territorial auf das Gebiet Oesterreichs begrenzt; die Abgrenzung erfolgt jedoch aufgrund der inländischen Betriebsstätten und nicht nach der Quelle der Einkünfte. Wäre die Gewerbesteuer im DBA ausgeschlossen, bestünde die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung⁵. Zudem stellt Abs.5 eine Sonderregelung betreffend der Lohnsummensteuer dar, indem festgehalten wird, dass die Zuteilungsregeln der Gewinnbesteuerung sinngemäss auch für die Lohnsummenbesteuerung Gültigkeit haben. Lohnsummenteile dürfen somit nur besteuert werden, wenn sie in inländischen Betriebsstätten anfallen.

Ausdrücklich ausgenommen vom DBA sind die Quellensteuern auf Lotteriegewinnen (Abs.2). Ebenso bezieht sich das Abkommen nie auf Verbrauchs-, Besitzes-, Aufwand-, Verkehrs- und Umsatzsteuern sowie auf Sozialversicherungsbeiträge und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen.

4 OECD-Kommentar N4 zu Art.2.

In Oesterreich sind durch das EStG 1972 alle bis zum 1.1.1973 zur Einkommens- und Vermögenssteuer erhobenen Zuschläge, wie z.B. Beiträge vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaus und für Zwecke des Familienlastenausgleichs, der Katastrophenbeitrag vom Einkommen und vom Vermögen, die Sonderabgabe vom Einkommen und Vermögen, weggefallen.

5 Philipp/Loukota/Pollak Z 2 N5/6.

3. Definitionen (Art.3)

A. Territorialer Anwendungsbereich

Der territoriale Anwendungsbereich des DBAA erstreckt sich auf das Staatsgebiet (Hoheitsgebiet) der Schweiz und der Republik Oesterreich¹, also auf alle Sachverhalte, die in diesen Gebieten verwirklicht wurden und daselbst zu unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht führen².

Da beide Vertragsstaaten keine ausserhalb des Mutterlandes liegende Besitzungen aufweisen, wurde darauf verzichtet, den territorialen Anwendungsbereich des Abkommens ausdrücklich zu umschreiben, obwohl Art.3 des OECD-Musterabkommens eine diesbezügliche Musterbestimmung noch enthalten hatte.

B. Definitionen

Präzise Definitionen sind erforderlich, um bestimmte, im Abkommen verwendete Ausdrücke mit einem für beide Vertragspartner verbindlichen Inhalt zu versehen sowie um eine möglichst einheitliche Handhabung des DBA zu gewährleisten³.

a) Person

Der Begriff Person umfasst natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen, und ist wie unter Art.1 festgestellt, in einem sehr weiten Sinne auszulegen. Er umfasst alle Gebilde, die nach innerstaatlichem Recht eines der beteiligten Staaten als Steuersubjekt der Steuern, die Gegenstand des DBA sind, in Frage kommen können⁴.

1 Das DBA bezieht sich auch auf die österreichischen Zollausschlussgebiete, wie z.B. das kleine Walsertal (Loukota, FJ 1975 S.87).

2 Philipp/Binder S.37.

3 Loukota, FJ Heft 6 (1978) S.89.

4 Philipp/Binder S.32.

b) Gesellschaft

Unter dem Ausdruck Gesellschaft werden juristische Personen oder Rechtsträger verstanden, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden, ohne Personenvereinigungen zu sein⁵. Der Abkommensbegriff "Gesellschaft" ist eng auszulegen (i.S.v. Körperschaft) und umfasst daher weder österreichische noch schweizerische Personengesellschaften.

c) Unternehmen eines Vertragsstaates

Unter diesem Begriff wird (ohne Rücksicht auf die Geschäftsleitung) lediglich ein Unternehmen verstanden, das von einer im betreffenden Staat ansässigen Person betrieben wird⁶. Ob die Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens ausgeübt wird oder an sich schon ein Unternehmen darstellt, bleibt jeweils nach innerstaatlichem Recht der Vertragsstaaten zu beurteilen⁷.

d) Zuständige Behörden

Damit wird in der Schweiz stets der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) oder sein bevollmächtigter Vertreter bezeichnet; in Oesterreich stellt der Bundesminister für Finanzen (BMF) die zuständige Behörde dar.

e) Staatsangehörige⁸

Bei natürlichen Personen wird auf die Staatsangehörigkeit in einem Vertragsstaat verwiesen; juristische Personen, Personengesell-

5 Zur Problematik der Personengesellschaften vgl. Ausführungen zu Art.1 DBAA.

6 Daher ist z.B. eine österreichische Fabrik, die in der Rechtsform eines Einzelhandelsunternehmens geführt wird und an einen in der Schweiz ansässigen Industriellen verkauft wird, ab diesem Zeitpunkt ein "schweizerisches Unternehmen" (Loukota a.a.O.).

7 OECD-Kommentar N4 zu Art.3.

8 Die Definition "Staatsangehörige" wurde bewusst in Art.3 DBAA aufgenommen und nicht erst im Gleichbehandlungsartikel (Art.24 DBAA).

schaften und andere Personenvereinigungen gelten als Staatsangehörige in dem Vertragsstaat, nach dessen geltendem Recht sie errichtet wurden.

Zudem hat jeder Vertragsstaat jedem nicht anders definierten Ausdruck die Bedeutung zu geben, die diesem Begriff nach seinem innerstaatlichen Recht zukommt. Diese Bestimmung birgt allerdings die Möglichkeit eines Qualifikationskonfliktes bei unterschiedlicher Auslegung in sich⁹.

⁹ Ueber dessen Beseitigung vgl. die Ausführungen zu Art.25 DBAA (Verständigungsverfahren).

4. Steuerlicher Wohnsitz (Art.4)

Auch dieser Artikel hat primär zum Ziel, den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens einzuschränken.

Gemäss Abs.1 gilt eine Person dann als Ansässige eines Vertragsstaates, wenn sie nach dessen innerstaatlichem Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist¹. Ob aber ein Steuerpflichtiger als eine in einem der beiden Staaten ansässige Person behandelt wird, entscheidet sich stets nach innerstaatlichem Recht des betreffenden Staates, der sich die Ansässigkeit zunutze machen will². Der andere Staat ist prinzipiell an diese Beurteilung gebunden, auch wenn dieser nach innerstaatlichem Recht andere Kriterien für die unbeschränkte Steuerpflicht zugrunde legen sollte ("Bindungswirkung der Wohnsitzannahme")³. Das Eintreten der Bindungswirkung setzt einerseits richtige und vom Quellenstaat unbestrittene Anwendung der Rechts- und Abkommensvorschriften im vermeintlichen Wohnsitzstaat voraus, andererseits die Besteuerung desselben Steuersubjekts durch beide Staaten.

Voraussetzung, der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterliegen und somit vom betreffenden Vertragsstaat mit dem gesamten Welteinkommen resp. Weltvermögen besteuert zu werden, ist regelmässig das Vorhandensein einer engen persönlichen Zugehörigkeit einer natürlichen oder juristischen Person zu diesem. Die Besteuerung erfolgt alsdann aufgrund dieser subjektiven, in der Person des Steuerpflichtigen begründeten Steueranknüpfungsmerkmale (persönliche Anknüpfung), wie z.B. Wohnsitz, dauernder Aufenthalt, ev. Staatsbürgerschaft und ev. sogar Auslandsbeamtenstatus bei natürlichen Personen; Sitz, Geschäftsleitung und Errichtung nach

1 Ausnahmen: vgl. Art.1 DBAA, daselbst insbesondere die Ausführungen über Personengesellschaften.

2 Massgebend für die Begründung des steuerlichen Wohnsitzes in der Schweiz sind somit Art.3 Ziff.1/2 BdBSt und die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Steuerrechts. Dabei spielt z.B. der Umstand, dass eine Gesellschaft im Genusse einer Ermässigung bei Beteiligungen mit massgebendem Einfluss i.S. von Art.59 BdBSt (Holdingprivileg) steht, insoweit für die Inanspruchnahme des DBA keine Rolle.

3 Philipp/Loukota/Pollak Z 4 N5.

innerstaatlichem Recht bei juristischen Personen.

Allerdings muss wiederum darauf verwiesen werden, dass in beiden Vertragsstaaten akkreditierte Diplomaten die Voraussetzungen der Ansässigkeit trotz inländischen Wohnungen nicht erfüllen, da sie kraft Völkerrechts von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind⁴.

A. Doppelwohnsitz (Abs.2)

a) Natürliche Personen

Ist ein Steuerpflichtiger in beiden Vertragsstaaten gemäss innerstaatlichem Recht unbeschränkt steuerpflichtig, liegt ein sog. Doppelwohnsitz vor, d.h. eine Besteuerungskollision zwischen Wohnsitzstaat und Wohnsitzstaat⁵. Dabei sind nun die stärkeren subjektiven Steueranknüpfungsmerkmale zugunsten eines einzigen Ansässigkeitsstaates ausschlaggebend⁶.

Die Zuteilungsnorm von Abs.2 gewichtet die subjektiven Steueranknüpfungsmerkmale wie folgt (wobei die nachstehende Reihenfolge für den Vorrang eines Vertragsstaates als Wohnsitzstaat entscheidend sein soll):

1. Ständige Wohnstätte (Haus, Wohnung, möbliertes Zimmer). Nicht als ständige Wohnstätten gelten demnach Wohnungen oder Räumlichkeiten, die Erholungs-, Kur- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich verwendet werden (vgl. Art.4 Abs.5 DBAD-Erb).
2. Mittelpunkt der Lebensinteressen, d.h. Wohnstätte, wo die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen (familiäre, gesellschaftliche, berufliche, politische, kulturelle Beziehungen) vorhanden sind, hat den Vorrang

4 Wiener Uebereinkommen über diplomatische Beziehungen vom 18.4.1961, Art.34 sowie Wiener Uebereinkommen über konsularische Beziehungen vom 24.4.1963, Art.49/66. (Vgl. Art.27 Abs.3/4 DBAA).

5 Debatin, AWD 1966, S.314.

6 Eine Person kann entgegen der Formulierung in Art.4 Abs.2 DBAA m.E. immer nur in einem der beiden Vertragsstaaten "ansässig" sein.

gegenüber einer normalen Wohnung. Lässt sich der Mittelpunkt der persönlichen Beziehungen nicht eindeutig feststellen, bestimmt sich die Ansässigkeit nach der längeren Aufenthaltsdauer.

3. Der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts kann gegenüber einem Wohnstättenort immer nur subsidiär zur Bestimmung der Ansässigkeit herangezogen werden.
4. Befindet sich der gewöhnliche Aufenthalt einer Person in beiden oder allenfalls in keinem der beiden Staaten, bestimmt sich die Ansässigkeit nach dem Merkmal der Staatsangehörigkeit⁷.
5. Verbleibende Kollisionen werden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens beigelegt⁸.

Der Vertragsstaat, der im Sinne obiger Zuteilungsnorm als Wohnsitzstaat anzusehen ist, behält das Besteuerungsrecht in dem Umfang, den das DBA dem Wohnsitzstaat einräumt; m.a.W. der Staat behandelt den betreffenden Steuerpflichtigen so, wie wenn dieser nur in diesem Staat ansässig wäre. Der andere Vertragsstaat, der aufgrund der schwächeren subjektiven Steueranknüpfungsmerkmale hinter ersteren Staat zurücktreten muss, gilt mithin nicht als Wohnsitzstaat im Sinne des DBA. Demzufolge darf der betreffende Steuerpflichtige nicht als ansässig angesehen werden; das Besteuerungsrecht dieses Staates darf nurmehr Einkünfte beschlagen, die das DBA dem Quellenstaat vorbehält⁹.

Da den im DBA enthaltenen Bestimmungen über den Wohnsitz jedoch keine über eine blossе Zuteilungsregel hinausgehende Bedeutung für das innerstaatliche Steuerrecht der beiden Vertragsstaaten zukommt, bestimmt sich ausschliesslich nach innerstaatlichem Recht.

7 In der Praxis bevorzugen die schweizerischen Steuerbehörden eine Lösung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gegenüber der Abstützung auf das Kriterium der Staatsangehörigkeit (von Sieben-thal, Handbuch S.130).

8 Vgl. Art.25 DBAA.

9 Debatin, a.a.O. S.315; Zuppinger, ZBl 74 (1973) S.5 Anm.14.

ob der Quellenstaat die ihm zur (beschränkten) Besteuerung zugewiesenen Einkünfte den Vorschriften über die unbeschränkte oder über die beschränkte Steuerpflicht unterwirft¹⁰.

Vorliegend folgt die Besteuerung für Einkünfte und Vermögenswerte, für welche Oesterreich gemäss DBA auch als Quellenstaat steuerberechtigt ist, den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht¹¹. Auch in der Schweiz steht der Anwendung dieser Vorschriften grundsätzlich nichts im Wege¹².

Der in Art.23A des OECD-Musterabkommens vorgesehene Progressionsvorbehalt bezieht sich ausschliesslich auf den Wohnsitzstaat, wobei diese Bestimmung einer Geltendmachung des Progressionsvorbehalts im Quellenstaat nicht vorgreift¹³. Das DBAA enthält keine Bestimmung, dass die Regelung des Progressionsvorbehalts nicht an den Wohnsitz im Sinne des DBA, sondern an die unbeschränkte Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht anknüpfe¹⁴. Sowohl in der Schweiz als auch in Oesterreich steht vorliegend der Anwendung des Grundsatzes der Gesamtprogression bei beschränkt wie auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen - wenngleich diese gemäss Art.4 Abs.2 DBAA als im anderen Vertragsstaat ansässig gelten - nichts im Wege; die Steuerbefreiung von Einkünften und Vermögenswerten im Quellenstaat soll der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen und nicht auch zu einer Minderung der anteiligen Steuer für das übrige Einkommen und Vermögen führen¹⁵.

10 Die Bedeutung dieser Unterscheidung zeigt sich v.a. bei der Ermittlung des zu besteuernenden Einkommensbetrages. Die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht schliessen infolge der Objektbezogenheit dieser Besteuerung Steuererleichterungen, welche die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners berücksichtigen sollen, grundsätzlich aus. Unter den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht sind dagegen Sonderausgaben, aussergewöhnliche Belastungen, Steuerfreibeträge etc. i.d.R. ohne Einschränkung zum Abzug zugelassen.

11 VwGH vom 7.7.1967, Z1 1860/66 (Bestätigung der Rechtsprechung); BFH, BStBl III, 1965, S.738.

12 Auskunft EStV.

13 OECD-Kommentar N35/36 zu Art.23A; Debatin, a.a.O.; Philipp/Loukota/Pollak Z 4 N27.

14 Debatin, a.a.O. S.320 m.Verw. auf verschiedene deutsche DBA.

15 Debatin, a.a.O. sowie ders. in AWD 1965, S.41/44.

Abs.3 stellt in Ergänzung zum OECD-Musterabkommen fest, dass bei Wohnsitzwechsel des Steuerpflichtigen innerhalb des Kalenderjahres die Steuerpflicht im ersten Vertragsstaat mit dem Ende des Kalendermonats, in dem der Wohnsitzwechsel in den anderen Vertragsstaat vollzogen ist, endet; dies jedenfalls soweit die Steuerpflicht an die Ansässigkeit anknüpft. Um eine lückenlose Besteuerung sicherzustellen, beginnt die Steuerpflicht im anderen Vertragsstaat mit dem Beginn des auf den Wohnsitzwechsel folgenden Kalendermonats. Hinsichtlich der Vermögensbesteuerung entsteht dadurch folgende Rechtslage:

Schweiz : Vermögenssteuern werden bei Zu- oder Wegzug pro rata temporis erhoben.

Oesterreich: Im Zuzugsjahr kann keine unbeschränkte Steuerpflicht geltend gemacht werden, da aufgrund des innerstaatlichen Rechts immer der 1. Januar als Stichtag des Veranlagungsjahres gilt. Im Wegzugsjahr darf aber die Vermögenssteuer auch nur pro rata temporis erhoben werden¹⁶.

Wie bereits unter Art.1 festgestellt, gelten Steuerpflichtige, die in der Schweiz wohnen, aber mit ihren österreichischen Einkünften nur pauschal besteuert werden, - m.a.W. steuerbegünstigt sind¹⁷ - nicht als in der Schweiz ansässige Personen und können somit die Abkommensvorteile nicht für sich beanspruchen (Abs.4)¹⁸.

16 BFH, Urteil vom 15.7.1973, III, R 118/70.

17 Vgl. Art.18bis BdBSt. Denkbar ist z.B. die Einräumung einer Zuzugsbegünstigung an einen österreichischen Grossindustriellen, der seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt (Loukota, FJ 1975 S.87 Beisp. 2)

18 Diese Bestimmung, die aufgrund österreichischen Ersuchens im DBA aufgenommen wurde, ergibt einen wesentlichen Unterschied zur alten Rechtslage gemäss DBAA 1953 und beschlägt zur Hauptsache die Rückerstattungsberechtigung der ausländischen Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen.

b) Juristische Personen

Sind bei einer juristischen Person gemäss innerstaatlichem Recht der beiden Vertragsstaaten die Voraussetzungen zur Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht gegeben, gilt diese im Staat, in dem sich der "Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung" befindet, als ansässig (Abs.5)¹⁹. Die reine Konzernleitung oder Kontrolltätigkeit für eine dem Konzern angehörende Gesellschaft vermag indes keinen derartigen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung zu begründen (Abs.5 Satz 2)²⁰.

19 Gemäss DBAA 1953 war der Sitz massgebend; auch nach schweizerischem innerstaatlichen Recht wird primär auf den statutarischen Sitz abgestellt.

Oesterreich verlangte ursprünglich, dass eine juristische Person nur dann als ansässig gelten sollte, wenn sich sowohl Sitz als auch Geschäftsleitung im gleichen Staat befinden. Dieser Vorbehalt, welcher der Erlangung ungerechtfertigter steuerlicher Vorteile durch Begründung derartiger Doppelwohnsitze entgegenwirken sollte, wurde jedoch im Laufe der Vertragsverhandlungen fallen gelassen; dies v.a. deshalb, weil schon mit einer Bestimmung, wonach auch der Sitzstaat die Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen besteuern darf, die Begründung von Doppelwohnsitzen inattraktiv gemacht wird (Auskunft EStV).

20 Vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAA.

5. Betriebsstätte (Art.5)

Die Betriebsstättendefinition stellt eine zwischenstaatliche Zuteilungsregel zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten hauptsächlich bei gewerblichen Gewinnen (Unternehmensgewinnen) dar¹.

Eine Betriebsstätte ist definiert als eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Abs.1)².

Folgende Tatbestandsmerkmale sind daher erforderlich für das Vorliegen einer Betriebsstätte³:

1. Das Bestehen einer Geschäftseinrichtung (statisches Moment)/- (Verfügmngsmacht über eine bestimmte eigene oder gemietete Einrichtung).
2. Die Geschäftseinrichtung muss fest sein (zeitliches Moment)/- (Bestehen einer Einrichtung an einem bestimmten Ort und für eine gewisse Dauer, d.h. nicht nur vorübergehend).
3. Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung (funktionelles Moment).

In Abs.2 folgt eine nicht erschöpfende, exemplifikatorische Aufzählung, welche Einrichtungen im zwischenstaatlichen Verhältnis als Betriebsstätten anzusehen sind (positiver Katalog)⁴. So z.B. ein Ort der Geschäftsleitung, eine Zweigniederlassung, eine Ge-

1 Philipp/Binder S.46.

2 Vgl. die schweizerische Betriebsstättendefinition in Art.6 BdBST sowie die Bundesgerichtspraxis im interkantonalen Verhältnis, wonach "eine ständige körperliche Anlage oder Geschäftseinrichtung, in der sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebes vollzieht" eine Betriebsstätte darstellt (BGE 95 I 435 E3 m.Verw.; Zuppinger, StR 15 (1960) S.389ff m.Verw. sowie ders. in ZBl 74 (1973) S.9 m.Verw.). Damit deckt sich die schweizerische Betriebsstättendefinition im wesentlichen mit der im OECD-MA enthaltenen Definition und damit auch mit der Bestimmung von Art.5 DBAA. Aufgrund dieser Definition wird auch der Geschäftsort als Betriebsstätte behandelt (Ludwig, ASA 36 (1967) S.6).

3 Philipp/Loukota/Pollak Z 5 N6.

4 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.171.

schäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstätte, ein Bergwerk, ein Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen (Oel- und Gasvorkommen), sowie eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet⁵.

All diese Geschäftseinrichtungen begründen jedoch nur dann Betriebsstätten, wenn sie die Voraussetzungen der allgemeinen Definition gemäss Abs.1 erfüllen⁶.

Abs.3 enthält den sog. negativen Katalog⁷, d.h. eine Aufzählung von Einrichtungen und Tätigkeiten, die selbst dann keine Betriebsstätten darstellen, wenn die betreffende Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird (Ausnahmen der allgemeinen Definition gemäss Abs.1).

5 Im Gegensatz zum DBAA 1953, wonach Baustellen erst nach 24 Monaten eine Betriebsstätte begründet hatten (vgl. Art.30 Abs.3 DBAA). Im interkantonalen Verhältnis vermochten Baustellen, die nicht auf unbestimmte Dauer angelegt waren resp. der Ausführung mehrerer Werkverträge dienten, bis vor kurzem keine doppelbesteuerungsrechtlichen Betriebsstätten zu begründen, da das Bundesgericht eine Zersplitterung der Steuerpflicht vermeiden wollte (BGE 94 I 332 E 3e). Trotzdem war es bei dieser Rechtslage zulässig, Baustellen im internationalen Recht als Betriebsstätten zu behandeln, denn die Merkmale einer Betriebsstätte sind schweizerischerseits aus Art.6 BdBSt zu ermitteln (Ludwig, a.a.O. S.5/15).

Mit Urteil vom 2.11.1984 erfolgte die Praxisänderung des Bundesgerichts zugunsten des Standortkantons: "Kriterien für die Beständigkeit von Einrichtungen auf Baustellen sind somit nicht so sehr absolute zeitliche Limiten als vielmehr die wirtschaftliche Bedeutung des Bauwerks und die Art sowie die Organisation der Einrichtungen am Ort. Handelt es sich dabei nicht bloss um mobile, vorübergehend eingesetzte Anlagen, sondern um mehrere Jahre bestehende und womöglich für die Unternehmung errichtete Zufahrtsstrassen, Seilbahnen, Aufbereitungsanlagen, Kantinen, Werkspitäler, Reparaturwerkstätten usw., die eine Zusammenarbeit mehrerer Bauunternehmungen nahelegen, so sollen sie als ständige Anlagen und Einrichtungen und damit im Standortkanton als eine die Steuerpflicht begründende Betriebsstätte gelten (zit. NZZ vom 24.5.1985, Nr.118, S.19).

Der nunmehr erweiterte interkantonale Betriebsstättenbegriff nähert sich insofern der im ISTR gängigen Betriebsstätten-Praxis an.

6 OECD-Kommentar N11 zu Art.5; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.171; a.M. Kammermann S.136f, Anm.40 (in bezug auf das DBAN).

7 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.171.

Gemeinsames Element all dieser Tätigkeiten ist, dass es sich i.d.R. um solche ausschliesslich vorbereitender Natur handelt bzw. diese für die Unternehmung eine reine Hilfstätigkeit darstellen, wie z.B. Einrichtungen, die bloss der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Waren dienen (lit.a), die Warenbestände selbst (lit.b), ebenso Warenbestände, die bei einem Unternehmer nur zum Zweck der Bearbeitung oder Verarbeitung gelagert werden (lit.c)⁸. Auch reine Einkaufsstellen⁹ und Informationsbeschaffungsstellen (z.B. Zeitungsagenturen; lit.d), wie auch Auskunfts-, Werbe- und Forschungsstellen (lit.e) gelten nicht als Betriebsstätten; letztere aber nur solange, wie die Forschungsergebnisse Dritten gegenüber nicht verwertet werden¹⁰, resp. sich die Forschungsstelle selbst nicht mit der Fabrikation befasst.

Ob eine Tätigkeit im Einzelfall lediglich als Hilfstätigkeit einzustufen ist, hängt davon ab, wie massgeblich und wesentlich diese die Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht¹¹. Fallen mehrere dieser Ausnahmetätigkeiten zusammen, liegt so lange keine Betriebsstätte vor, wie diesen Tätigkeiten kein selbständiger Gewinn zugerechnet werden kann¹².

8 Warenlager können nach internem schweizerischen Recht eine Betriebsstätte durchaus begründen.

9 Diese gelten nach internem schweizerischen Recht als Betriebsstätten.

10 Eine Forschungsstelle, die i.S. des DBA nicht als Betriebsstätte gilt, kann am Ort der gelegenen Sache u.U. dennoch aufgrund der Art.6 und 22 DBAA besteuert werden (vgl. Ludwig, ASA 36 (1967) S.7/14).

Ein schweizerisches Unternehmen ist hinsichtlich seiner Forschungsstelle in Oesterreich von folgenden Bundessteuern befreit: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögenssteuer, Erbschaftsteueräquivalent. Ebenso darf die Gemeindesteuer in Form der Lohnsummensteuer nicht erhoben werden. Dagegen fallen Sozialversicherungsbeiträge sowie der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen (§41 FLAG) nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA, was zur Folge hat, dass solche Beträge auch für bloss Forschungsstellen entrichtet werden müssen (Loukota, FJ 1975 S.87 Beisp.3).

11 OECD-Kommentar N23 zu Art.5.

12 Philipp/Loukota/Pollak Z 5 N18.

Abs.4 bestimmt, dass ein abhängiger Vertreter steuerlich dann eine Betriebsstätte begründet, wenn er über eine Vollmacht verfügt, im betreffenden Staat Verträge abzuschliessen zu dürfen und er diese Vollmacht wiederholt auch ausübt¹³. Reiner Wareneinkauf ist wiederum ausgenommen von dieser Regelung. Steht dem abhängigen Vertreter jedoch eine feste Einrichtung zur Verfügung, gilt diese Einrichtung ohne Rücksicht auf die Vollmachten des Vertreters als Betriebsstätte¹⁴.

Ein rechtlich und wirtschaftlich unabhängiger Vertreter (z.B. Makler, Kommissionär) begründet für sein Unternehmen keine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat, soweit er im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt (Abs.5). Infolge Fehlens der rechtlichen und wirtschaftlichen Bindung an das vertretene Unternehmen ist das Erfordernis einer ständigen Geschäftseinrichtung am Ort der Vertretung nicht gegeben.

Abs.6 hält fest, dass eine Tochtergesellschaft prinzipiell nicht als Betriebsstätte der Muttergesellschaft gilt, es sei denn, sie würde als abhängige selbständige Vertreterin der Muttergesellschaft (i.S. des Abs.4) auftreten¹⁵.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass eine Besteuerung anhand des Betriebsstätteprinzips dann einsetzt, wenn die wirtschaftliche Betätigung im anderen Vertragsstaat eine Intensität erreicht, die derjenigen eines dort ansässigen Unternehmens entspricht¹⁶.

13 Auch juristische Personen können als ständige Vertreter in Betracht kommen (Loukota, FJ 1975 S.88 Beisp.8).

14 Klarstellung im OECD-Kommentar 1977, N34 zu Art.5.

15 Im innerstaatlichen Recht Oesterreichs werden lediglich die Erscheinungsformen der Abs.1-3 als "Betriebsstätte" bezeichnet (§29 BAO), Abs.4 und 5 beziehen sich auf "ständige Vertretungen" i.S. des österreichischen Rechts und Abs.6 umschreibt die Erscheinungsform der "Organschaft" (Philipp, OeStZ Nr.6, 15.3.1975, S.67).

16 Ludwig, Cahiers 1973, I/2.

6. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art.6)

Das Besteuerungsrecht an unbeweglichem Vermögen und dessen Ertrag wird dem Belegenheitsstaat (Quellenstaat) zugeteilt (Abs.1); dabei ist irrelevant, ob sich das unbewegliche Vermögen im Privat- oder Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befindet.

Was im Einzelfall dem Begriff "unbewegliches Vermögen" zuzuordnen ist, bestimmt sich nach dem Recht des Staates, in dem das Vermögen liegt¹, wobei diese im Belegenheitsstaat getroffene Beurteilung in der Folge für die Anwendung des Abkommens auch für den anderen Vertragsstaat bindend ist².

Jedenfalls umfasst das unbewegliche Vermögen (gemäss Abs.2)³:

- Zugehör zum unbeweglichen Vermögen
- Lebendes und totes Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe
- Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts des betreffenden Staats über Grundstücke Anwendung finden (z.B. Baurecht)
- Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen
- Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen (z.B. Oel).

1 Gemäss Loukota, FJ 1975 S.88 Beisp.6 stellt die Wohnungseinrichtung bei der Vermietung möblierter Wohnungen aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts bewegliches Vermögen dar, obwohl diese zivilrechtlich als Zugehör qualifiziert wird. Daraus postuliert er eine Aufteilung der Mieterträge in einen auf die Wohnung entfallenden Teil (der unter Art.6 DBAA fallen würde), sowie einen auf die Einrichtung entfallenden Teil (welcher unter Art.12 DBAA fallen würde).

Die schweizerische Praxis, nach welcher die Möblierung auch steuerrechtlich als Zugehör qualifiziert würde, scheint praktikabler. Für diese - über die Zuteilungsnorm des DBA hinausgehende - Qualifikation bleibt jedoch das interne Recht der Vertragsstaaten massgebend.

2 Philipp/Binder S.60; Philipp/Loukota/Pollak Z 6 N2.

3 Im Gegensatz zu Art.3 Abs.3 DBAA 1953 werden hypothekarisch gesicherte Privatforderungen und Zinsen nicht mehr nach dem Belegenheitsprinzip behandelt; diese gelten als bewegliches Vermögen und fallen nunmehr unter die Zuteilungsregel des Art.11 DBAA.

Schiffe und Luftfahrzeuge gelten jedoch stets als bewegliches Vermögen.

Als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gelten nicht nur Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, sondern auch die Erträge aus Vermietung und Verpachtung, sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens (z.B. Untervermietung) einschliesslich aller Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Ertrag aus Urproduktion; Abs.3)⁴.

Stets fällt jedoch die Veräusserung unbeweglichen Vermögens unter Art.13 des Abkommens.

Die Zuteilungsregel betreffend Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, d.h. der Vorrang des Besteuerungsrechts des Quellenstaats vor demjenigen des anderen Staates, geht allen anderen Vertragsregelungen vor, insbesondere jenen über die Besteuerung von Unternehmensgewinnen⁵ und von Erträgen aus unbeweglichem Vermögen, welches der Ausübung einer selbständigen Arbeit dient⁶ (Abs.4).

4 Obwohl das Besteuerungsrecht an solchen Einkünften dem Quellenstaat zugeteilt ist, sind diese zum Zwecke des Progressionsvorbehaltes in der Steuererklärung des Wohnsitzstaates aufzuführen.

5 Art.7 DBAA.

6 Art.14 DBAA.

7. Unternehmensgewinne (Art.7)

Grundsätzlich können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates¹ nur im Wohnsitzstaat besteuert werden, auch wenn sich die unternehmerische Tätigkeit auf den anderen Vertragsstaat erstreckt, es sei denn, die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat würde durch eine dort gelegene Betriebsstätte² ausgeübt³. In diesem Fall dürfen die Unternehmensgewinne im Betriebsstättenstaat soweit besteuert werden, wie sie dieser Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sind (Abs.1)⁴.

A. Methoden der Gewinnaufteilung

a) Direkte Methode⁵

Einer Betriebsstätte sind in jedem Vertragsstaat diejenigen Gewinne (i.S. eines Sondereinkommens) zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (Abs.2).

Dabei handelt es sich jedoch nur um eine Fiktion der (in steuerrechtlicher Hinsicht) wirtschaftlichen Selbständigkeit und Unabhängigkeit der (an sich unselbständigen) Betriebsstätte von der ausländischen Unternehmung; massgeblich sind also die Gewinne,

1 Massgebliches Kriterium ist die Ansässigkeit des Betriebsinhabers (vgl. Art.3 Abs.1 lit.c DBAA sowie dortige Ausführungen zum Ansässigkeitsprinzip).

2 Im Sinne einer festen Einrichtung (vgl. Art.5 Abs.1 DBAA und dortige Ausführungen zum Betriebsstättenvorbehalt).

3 Gewinn i.S. eines Nettobetrages, der sich aus der Differenz der in beiden Vertragsstaaten jeweils steuerpflichtigen Erträge und abzugsfähigen Aufwendungen ergibt. Veräusserungsgewinne sind jedoch vorbehalten (vgl. Art.13 DBAA).

4 Durch diese Einschränkung wird die sog. "Attraktivkraft" der Betriebsstätte (Gewinnbesteuerung ohne Rücksicht auf deren Zusammenhang mit der Betriebsstätte) ausgeschlossen (Ludwig, Cahiers 1973, I/9).

5 Interkantonal: objektmässige Steuerauscheidung.

welche die Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie statt mit dem Hauptsitz des Unternehmens mit einem völlig fremden Unternehmen zu den Bedingungen und Preisen des freien Marktes in Geschäftsbeziehungen gestanden hätte ("Dealing at arm's length-Prinzip")⁶. Dies führt dazu, dass Betriebsstätten mit Verlust oder Unterbilanz im betreffenden Staat weder steuerbares Kapital noch Einkommen aufweisen, auch wenn die Gesamtunternehmung mit Gewinn abschliessen sollte⁷. Sollte anderseits die Gesamtunternehmung mit Verlust abschliessen, bleiben jene Betriebsstätten im Betriebsstättenstaat steuerpflichtig, welche Gewinne erzielt haben resp. Vermögen ausweisen⁸. Durch den Ausschluss der Verlustverrechnung wird in diesem Fall bei der Betriebsstätte ein handelsrechtlich inexistenter Gewinn besteuert⁹.

Die direkte Methode wird im IStR dadurch begünstigt, dass die internationalen Unternehmungen grösstenteils für ihre Betriebsstätten gesonderte, aufgrund gleicher Grundsätze bilanzierte, ordnungsgemässe kaufmännische Buchführungen vorlegen können. Sollte dies nicht zutreffen, darf der Gewinn einer Betriebsstätte gemäss OECD-Musterabkommen auch durch Schätzung ermittelt werden, wobei diese Schätzung als Hilfsmittel der direkten Methode anzusehen ist¹⁰.

Um die wirtschaftliche Selbständigkeit der Betriebsstätte vom Stammhaus zu fingieren, ist es notwendig, für den internen Warenverkehr mit der ausländischen Unternehmung einen angemessenen, handelsüblichen Verrechnungspreis einzusetzen. Ein solcher gibt dem Unternehmer aber die Möglichkeit, mittels Ueber- oder

6 Philipp/Binder S.42; Doralt/Ruppe Bd.I, S.183.

7 Der betreffende Verlust kann in Oesterreich allenfalls vorgetragen werden (§18 Abs.1 Ziff.4 EStG).

8 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.303; Zuppinger, StR 15 (1960) S.392.

9 Ludwig, a.a.O. S.I/14.

10 OECD-Kommentar N23 zu Art.7; Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.306; Philipp/Binder S.45.

Die direkte Methode ist vorteilhaft bei voneinander unabhängigen Betriebsstätten mit wenig wechselseitigen Beziehungen.

Unterbewertungen einen Hauptteil des Gewinnes in den Staat des tieferen Steuerniveaus zu verlagern und damit eine Steuerersparnis zu erlangen, v.a. da die Steuerbehörden in den wenigsten Fällen einen bestimmten Preis mit aboluter Sicherheit als angemessen und absolut gültig beweisen zu können¹¹. Die Steuerbehörden der Vertragsstaaten werden aber regelmässig Gewinnberichtigungen vornehmen müssen, um die Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte aufrechterhalten zu können¹².

aa) Zurechnungen von Aufwänden und Erträgen

Alle Aufwendungen und Erträge werden derjenigen Betriebsstätte zugeordnet, durch deren Tätigkeit sie verursacht wurden (Abs.3). Generalleitungskosten, d.h. allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten, welche keiner bestimmten Betriebsstätte zuzuordnen sind, werden auf alle Betriebsstätten insoweit angemessen verlegt, wie diese Betriebsstätten an der Gesamttätigkeit des Unternehmens teil haben (proportionale Aufteilung)¹³. Wird diese Zurechnung bestritten, bleibt eine Einigung im Verständigungsverfahren herbeizuführen.

b) Indirekte Methode

Abs.4 sieht subsidiär die Anwendung der indirekten Methode vor, nach welcher der Gesamtgewinn der Unternehmung anhand massgebender Faktoren (z.B. Umsatz, Löhne, Vermögen, Kapitalinvestitionen) auf die einzelnen Betriebsstätten aufgeteilt wird, d.h. jeder der beiden Vertragsstaaten darf einen Geschäftsvorfall insoweit besteuern, wie die Tätigkeit seiner Betriebsstätte an der Gesamttätigkeit der Unternehmung teil hat. Die indirekte Methode erfasst damit die Unternehmung als rechtliche und wirtschaftliche Einheit, auch wenn sich die Geschäftstätigkeit in mehr oder weniger selb-

11 Philipp/Loukota/Pollak Z 7 N32.

12 Ludwig, a.a.O. S.1/10.

13 Philipp/Binder S.43.

ständigen Betriebsstätten abwickelt¹⁴. Die Gewinnermittlung der indirekten Methode entspricht daher der handelsrechtlichen Betrachtungsweise; im Gegensatz zur direkten Methode sind dabei weder innerbetriebliche Leistungen noch der Verlustausgleich zu berücksichtigen. Dies führt dazu, dass Betriebsstätten mit Verlust oder Unterbilanz trotzdem am Gesamtgewinn der Unternehmung teilhaben und mit ihrem Anteil im Betriebsstättenstaat auch steuerpflichtig sind; andererseits kann eine Betriebsstätte, welche Gewinn abwirft, nicht besteuert werden, solange der Abschluss der Gesamtunternehmung negativ ist¹⁵. Die wirtschaftliche Berechtigung einer derartigen Vorgangsweise wird wohl danach zu beurteilen sein, inwieweit es gelingt, Indikatoren zu finden, die eine möglichst hohe Korrelation zwischen ihrer Entwicklung und der Entwicklung der entsprechenden Gewinne gewähren. Sicher ist die indirekte Aufteilungsmethode wesentlich gröber als die direkte, da geeignete Schlüssel, die das ganze Spektrum gewinnbeeinflussender Faktoren umfassen, praktisch nicht zu finden sind. Immerhin ist eine rudimentäre indirekte Aufteilung einer mangels ausreichender Unterlagen und mit der Gefahr grober Schätzfehler behafteten direkten Aufteilung vorzuziehen¹⁶.

Gemäss OECD-Musterabkommen ist jedoch grundsätzlich die direkte Methode als das theoretisch einwandfreiere Verfahren anzuwenden, wobei jedoch das Vorhandensein ausreichender buchhalterischer und kostenrechnerischer Unterlagen vorausgesetzt wird. Der indirekten Methode wird kaum praktische Bedeutung zugemessen und sie wird sogar als "Relikt früherer Zeiten" angesehen¹⁷. Der Vorbehalt von Abs.4 gestattet es allerdings der Schweiz, das selbe

14 Zuppinger, a.a.O. S.391.

15 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.303.

16 Blaich S.21f.

17 Philipp/Loukota/Pollak Z 7 N108. Kritik bei Ludwig, a.a.O. S.I/18 m.Verw.

Verfahren wie im interkantonalen Recht, üblicherweise nämlich die indirekte Methode¹⁸, weiterhin anzuwenden. Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns sollte allerdings annähernd zum selben Betrag führen, welcher sich aufgrund einer gesonderten Buchführung ergeben hätte¹⁹, d.h. das Ergebnis darf dem einer direkten Gewinnermittlung nicht widersprechen.

M.E. sollte bei Vorliegen getrennter Buchführungen für in- und ausländische Betriebsstätten die direkte Ausscheidungsmethode, bei Fehlen eigener Buchhaltungen die indirekte Ausscheidungsmethode angewandt werden, um eine möglichst exakte Gewinnaufteilung zu erreichen²⁰.

Abs.5 schreibt für Unternehmensgewinne von Versicherungsgesellschaften²¹ zwingend die indirekte Methode zur Gewinnaufteilung vor, indem der einer Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn dadurch ermittelt wird, dass der Gesamtgewinn des Unternehmens im Verhältnis der Rohprämieinnahmen dieser Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieinnahmen des Unternehmens aufgeteilt wird²².

Abs.6 hält fest, dass der im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte keine Gewinne aus blosser Einkaufstätigkeit zugerechnet werden dürfen.

Eine einmal gewählte Gewinnermittlungsmethode ist grundsätzlich beizubehalten und ein allfälliger Wechsel der Zurechnungsmethode

18 Interkantonal: quotenmässige Steuerauscheidung (Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.306).

Die indirekte Ausscheidungsmethode ist im interkantonalen Verhältnis die Standardmethode sowohl für die Ausscheidung der Einkommens- (Ertrags-)steuer wie auch mit gewissen Modifikationen für die Vermögens-(Kapital-)steuer (Zuppinger, a.a.O. S.392). Trotz Bevorzugung der indirekten Methode auch im internationalen Verhältnis verzichtet die Schweiz oft auf deren Anwendung, wenn der steuerbare Gewinn einer Betriebsstätte und nicht derjenige des Stammhauses zu ermitteln ist (Ludwig, a.a.O. S.I/15).

19 Bei sehr engen, wechselseitigen Beziehungen zweier Betriebsstätten untereinander ist die Anwendung der indirekten Methode durchaus vorteilhaft; eine eigene Buchhaltung der Betriebsstätte ist nicht erforderlich.

20 Dies entspricht auch der zürcherischen Praxis (Zuppinger, Ueberblick über das internationale Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung der Neuerungen im schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und der zürcherischen Quellensteuerverordnung, in: StR 15, 1960, S.393).

21 Bezieht sich nicht auf Gewinne, die unter Art.6 Abs.4 DBAA fallen.

22 Gleiche Regelung im DBAA 1953, SP zu Art.4 Abs.7.

sollte nur aus ausreichenden Gründen vorgenommen werden (Abs.7), d.h. von einer einmal angewandten Methode darf nicht deshalb Abkehr genommen werden, weil eine andere Methode im betreffenden Jahr zu günstigeren Ergebnissen führen würde²³.

ba) Beteiligungen an Personengesellschaften

Art.7 gilt auch für Einkünfte aus Beteiligungen an Personengesellschaften und sonstigen Mitunternehmerschaften (OHG, KG, unechte stille Gesellschaft) oder aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter nach österreichischem Recht (Abs.8 Satz 1)²⁴. Diese Einkünfte werden den Einkünften aus Kapital-(Geschäfts-)vermögen zugeordnet; im Verhältnis zu Oesterreich begründet demnach die stille Beteiligung in Form eines Darlehens an einem in Oesterreich tätigen Unternehmen für die dem schweizerischen stillen Gesellschafter daraus zufließenden Darlehenszinsen

23 OECD-Kommentar N30 zu Art.7.

24 Vgl. Art.4 Abs.4 DBAA 1953 sowie Art.7 Abs.7 DBAD 1971.

Das DBAD 1971 behandelt die echten stillen Beteiligungen im Gegensatz dazu im Dividendenartikel (analog Gewinnobligationen und partiarischen Darlehen). Dies führt lediglich zu einer begrenzten Quellensteuer auf den Gewinnanteilen, da der Kapitalertrag aus beweglichem Kapitalvermögen (Dividenden) am Wohnsitz des Gläubigers besteuert wird (vgl. Art.10 Abs.6 DBAD 1971).

Die Abkommensnorm in Art.7 Abs.8 DBAA erstaunt im Vergleich zu Art.10 Abs.6 DBAD angesichts der grossen Ähnlichkeit des österreichischen mit dem deutschen Steuerrecht. (Gemäss §27 EStG gehören Einkünfte aus stiller Beteiligung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen; vgl. auch Alig, Handbuch S.272).

Im schweizerischen Recht fehlt eine gesetzliche Umschreibung der stillen Gesellschaft gänzlich. Eine solche ist entweder als (partiarisches) Darlehen oder als einfache Gesellschaft (ev. als Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) zu qualifizieren, wenngleich der schweizerische Sprachgebrauch mit dem Terminus "stille Gesellschaft" das Institut der "unechten stillen Gesellschaft" bezeichnet (Flüge, ASA 35 (1966/67) S.289).

Nach schweizerischer Auffassung werden Darlehen von Gesellschaftern an Personengesellschaften sowie die Zinsen daraus den Regeln des beweglichen Vermögens unterworfen und sind dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zuzuweisen (Zuppinger, Ueberblick über das internationale Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung der Neuerungen im schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und der zürcherischen Quellensteuerverordnung, StR 15 (1960) S.393f).

eine beschränkte Steuerpflicht am Betriebsstätteort für Unternehmensgewinne (Bilanzbündeltheorie)²⁵. Daher wird auch die österreichische Kapitalertragssteuer von Gewinnanteilen stiller Gesellschafter (ca. 20%) nicht zurückerstattet²⁶.

Im übrigen hat die rechtliche Ausgestaltung der stillen Beteiligung als sog. echte (typische) oder unechte (atypische) keinen Einfluss auf die abkommensmässige Zuteilung des Besteuerungsrechts²⁷; sie ist nur für die Art der Steuererhebung in Oesterreich von Bedeutung²⁸.

25 Zuppinger, ZBl 74 (1973) S.11.

In der Schweiz ist bei dieser abkommensmässigen Regelung der Besteuerungsrechte der Ertrag der stillen Beteiligung als Gewinn aus einer ausländischen Betriebsstätte zu behandeln und folglich von der schweizerischen Besteuerung auszunehmen. (Die Besteuerung des verbleibenden schweizerischen Ertrages erfolgt trotzdem zum Satze des Gesamtertrages).

Soweit die stille Beteiligung einem partiarischen Darlehen ähnlich ausgestaltet ist und bei Beendigung des Gesellschaftsvertrages die nominale Einlage zurückzubezahlen ist, kann kein Kapitalgewinn entstehen. Alle neben der Rückzahlung der Einlage erfolgenden Leistungen sind somit Gewinne, die in Oesterreich steuerbar sind. Die Schweiz kann demnach auch keine Beteiligungsgewinnsteuer auf der Auflösung der stillen Beteiligung in Oesterreich erheben (Auskunft EStV).

26 VwGH vom 15.6.1977, 79.1881/76.

27 Die echte stille Gesellschaft begründet analog dem Darlehen keine Mitunternehmerschaft. Sie gilt mithin nicht als Personengesellschaft im steuerrechtlichen Sinn, da der stille Gesellschafter nicht mit einem festen Zins, sondern mit einem Anteil am Gewinn (i.d.R. auch am Verlust) des Unternehmens beteiligt ist. Seit 1978 erfolgt für die Einkünfte aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter in Oesterreich eine nachträgliche Veranlagung zum Gesamtsatz, unter Anrechnung der bis dato abgezogenen Quellensteuer in der Höhe von 20%. Diese Einkünfte sind in der Schweiz steuerbefreit.

Die unechte stille Gesellschaft begründet eine Mitunternehmerschaft und kann u.U. als Personengesellschaft gelten; der stille Gesellschafter ist auch mit einem Anteil am Vermögen, d.h. an den stillen Reserven und am Firmenwert (Goodwill) beteiligt und hat i.d.R. gesellschaftsrechtliche Mitwirkungsrechte. Er unterliegt mit seinem Gewinnanteil, soweit dieser einer in Oesterreich gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen ist, der beschränkten österreichischen Steuerpflicht wie ein Personengesellschafter (Doralt/Ruppe, Bd.I, S.121; Philipp, Cahiers 1973, S.1/3f; Flüge, ASA 35 (1966/67) S.283f).

28 Philipp/Loukota/Pollak Z 7 N118/119; BFH, BStBl II, 1971, S.379 und 1969, S.325.

Die steuerliche Qualifikation von Leistungen an Teilhaber von Personengesellschaften für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (z.B. Gewährung von Darlehen, Ueberlassung von Wirtschaftsgütern, Sondervergütungen, Mieten, Saläre, Zinsen, Lizenzgebühren) richtet sich stets nach dem Recht des Betriebsstättenstaates (Bilanzbündeltheorie), wobei diese steuerliche Beurteilung auch für die Besteuerung im Wohnsitzstaat bindend ist (Abs.8 Satz 2)²⁹.

M.a.W. hat die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den Betriebsstättenstaat zur Folge, dass vom Gesellschafter zur Verfügung gestellte Mittel nach dem am Orte der Betriebsstätte geltenden Steuerrecht als Darlehen oder Kapitaleinlage zu qualifizieren sind³⁰. Gemäss Abs.9 verhindert die Zuteilungsregel für Unternehmensgewinne nicht die Anwendung der übrigen Zuteilungsvorschriften des DBA³¹.

29 Vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAA.

Sondervergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft erhält, werden in Oesterreich als Einkommen aus Gewerbebetrieb immer dem Gewinnanteil des Gesellschafters zugerechnet.

30 Diese Frage war unter dem alten DBAD umstritten (Locher, B §6, IV, A Nr.111.).

Es entspricht der schweizerischen Praxis auf diesem Gebiet, bei einer durch Darlehen der Gesellschafter ausgewogenen Unterkapitalisierung die eingelegten Mittel als betriebsnotwendiges Eigenkapital der ausländischen Betriebsstätte zu betrachten und auf die steuerliche Erfassung des Darlehens bei dem in der Schweiz ansässigen Gesellschafter zu verzichten (Auskunft EstV).

31 Das innerstaatlich beschränkte Besteuerungsrecht Oesterreichs gemäss §99 Ziff.3 EStG wird durch die Zuteilungsregeln des DBA eingeengt: So dürfen z.B. gemäss Art.12 Abs.2 DBAA Know-How-Bezüge schweizerischer Firmen nur zum Satz von 5% besteuert werden. Entgelte für die Vermietung von Arbeitskräften können nur bei Künstlervermietungsverträgen gemäss Art.17 Abs.1 DBAA der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden (Philipp, OeStZ Nr.6, 15.3.1975, S.67).

8. Schifffahrt und Luftfahrt (Art.8)

Gemäss DBAA wird das Besteuerungsrecht an Gewinnen aus dem Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen (See- und Binnenschifffahrt, Luftverkehr) im internationalen Verkehr ausschliesslich dem Staat zugeteilt, wo sich die tatsächliche Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (Abs.1 und 2)¹. Somit sind diese Unternehmungen in Abweichung vom allgemeinen Grundsatz in Art.7 am Ort der Betriebsstätte nicht steuerpflichtig².

Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes, wird das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat des Heimathafens zugewiesen; ist kein solcher vorhanden, wird auf die Ansässigkeit des Schiffseigners abgestellt (Abs.3).

Unter diesen Artikel fallen gemäss Abs.4 auch³:

- Gewinne aus Vercharterung oder Vermietung von Schiffen und Luftfahrzeugen;
- Reine Agenturtätigkeit (Verkauf von Schiffs- oder Flugkarten für andere Unternehmen)⁴;
- Blosser Zubringerdienst (z.B. Betrieb von Zubringerautobussen zwischen Stadtzentrum und Flughafen);

1 Dies im Unterschied zum DBAUSA vom 24.5.1951, welches das Besteuerungsrecht dem Staat zuweist, in welchem diese Schiffe oder Luftfahrzeuge registriert sind (Art.V). Dies hat m.E. die Swissair in jüngster Zeit dazu bewogen, Teile ihrer Flotte aus steuertechnischen Gründen in den USA zu immatrikulieren.

2 Allerdings durchbricht diese Zuteilung der Besteuerungsrechte den Grundsatz der negativen Wirkung der DBA.

Die Aufteilung des Steuersubstrates auf eine Vielzahl von Staaten, die von der Gesellschaft angefliegen werden resp. wo gelandet wird, wäre praktisch kaum durchführbar und würde zu einer grossen Zersplitterung der Steuerpflicht dieser Unternehmen führen (Ludwig, ASA 36 (1967) S.15).

Den in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Schiff- und Luftfahrtsunternehmungen wird jedoch der Auslandsabzug für in Vertragsstaaten gelegene Betriebsstätten i.d.R. nicht gewährt, da sonst allenfalls eine doppelte Nichtbesteuerung resultieren würde (Kritik an dieser Praxis bei Knechtle S.196).

3 Formulierung auf schweizerischen Wunsch analog Art.8 Abs.4 DBAD 1971.

4 Jede Agentur wäre prinzipiell als Betriebsstätte anzusehen.

- Beteiligungen von Unternehmen der Schiff- und Luftfahrt an einem Pool (Aufteilung des Gewinnes im Verhältnis zum Anteil am gemeinschaftlichen Betrieb)⁵.

Art.8 als Sonderregelung für Unternehmensgewinne bezieht sich jedoch ausschliesslich auf das reine Beförderungsgeschäft im internationalen Verkehr und nicht auch auf den reinen Inlandsverkehr (Kabotageverkehr)⁶. Stets fallen also nur die Gewinne aus dem Betrieb von Schiff- und Luftfahrt unter diesen Artikel; entfalten diese Unternehmen aus Diversifikationsgründen noch andere Tätigkeiten (z.B. Betrieb von Hotelketten, Reisebüros, Werften), ist der darauf entfallende Gewinn gemäss Art.7 des DBA zu besteuern.

Gewinne aus der Veräusserung von Gegenständen oder Vermögenswerten, die dem Betrieb der Schiff- oder Luftfahrt gewidmet sind, werden ebenfalls stets in dem Staat besteuert, in welchem die Gewinne aus dem Betrieb dieser Tätigkeit besteuert werden dürfen⁷.

5 OECD-Kommentar N 24 zu Art.8.

6 Philipp/Loukota/Pollak Z 8 N3.

7 Vgl. Art.13 Abs.2 Satz 2 DBAA i.V.m. Art.22 Abs.3 DBAA.

9. Verbundene Unternehmen (Art.9)

a) Allgemeines

Art.9 ist eine Sonderbestimmung, welche Gewinnverlagerungen zwischen Betrieben derselben Unternehmung entgegen wirken soll. Er enthält Vorschriften für die Gewinnermittlung von verbundenen Unternehmen, d.h. von Unternehmen, welche zu anderen Unternehmen im Verhältnis Mutter- und Tochtergesellschaft stehen oder die innerhalb eines Konzerns Schwestergesellschaften sind¹.

Eine Gewinnverlagerung liegt dann vor, wenn zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden.

Die Vertragsstaaten sind ausdrücklich ermächtigt, in einem solchen Fall Gewinnkorrekturen vorzunehmen. Diese bestehen regelmässig darin, dass die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden (Abs.2 lit.b). Wiederum kommt also das Prinzip des "dealing at arm's length" zur Geltung, indem einem Unternehmen derjenige Gewinn zugerechnet wird, den es im wirtschaftlichen Verkehr mit unabhängigen Drittunternehmen hätte erzielen können.

Anwendungsfälle von Gewinnkorrekturen bestehen einerseits bei verdeckten Gewinnausschüttungen, indem Leistungen einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft, die bei ersterer Aufwand darstellen, überbewertet werden. Andererseits sind es verdeckte Kapitaleinlagen, die bei einer Gesellschaft gewinnmindernd wirken,

¹ Unabhängig dieser Bestimmung im DBA, die lediglich deklaratorischen Charakter hat, ist es den Vertragsstaaten belassen, Steuerumgehung und Steuerflucht anhand innerstaatlicher Vorschriften zu bekämpfen.

indem einem anderen Unternehmen Leistungen erbracht werden, welche unterbewertet werden². Gewinnverlagerungen können aber auch in der Berechnung überhöhter Zinsen und Lizenzgebühren bestehen³.

b) Innerstaatliche und zwischenstaatliche Bedeutung

Wie bereits festgestellt, vermögen die DBA keine Steuerpflichten zu begründen; dies folgt aus dem Grundsatz der negativen Wirkung der DBA. Folglich ist Art.9 DBAA nicht unmittelbar anwendbar, sondern bedarf einer Grundlage im innerstaatlichen Recht⁴.

Das DBAA sieht aber keine Verpflichtung des einen Vertragsstaates vor, eine im anderen Staat erfolgte Gewinnkorrektur bei der Besteuerung seines Unternehmens zu berücksichtigen und zu korrigieren⁵; für die Veranlagungsbehörden des einen Staates besteht keine Bindungswirkung an die Bewertungen des anderen Staates⁶. Dies hat allerdings zur Folge, dass bei einem Unternehmen im einen Staat besteuerte Gewinnbeträge beim davon unabhängigen Unternehmen des anderen Staates ebenfalls besteuert werden, wodurch zwar keine juristische Doppelbesteuerung (mangelnde Subjektidentität), aber eine wirtschaftliche Doppelbelastung entsteht⁷. Eine solche kann nur auf dem Wege des Verständigungsverfahrens gemildert oder beseitigt werden⁸.

2 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.363f.

3 Die Bestimmung eines angemessenen Preises für eine Lizenz führt in der Praxis zu grossen Schwierigkeiten. Daher bleibt die internationale Steuerflucht durch Gewinnverlagerung in einem gewissen Rahmen trotzdem möglich (Endriss S.23f.).

Vgl. auch Art.11 Abs.6 und Art.12 Abs.6 DBAA (arm's-length-Klausel).

4 Für die Schweiz: Art.49 Abs.1 lit.b BdBst und entsprechende Bestimmungen in kantonalen Steuergesetzen; Art.20 VV zum VStG.

5 Abweichend Art.9 Abs.2 des OECD-MA 1977, wo eine solche Verpflichtung statuiert wird ("corresponding adjustment"). Diese Bestimmung wurde jedoch nur unter Vorbehalt der Schweiz angenommen; die Schweiz lehnt eine automatische Berücksichtigung der von einem anderen Staat vorgenommenen Gewinnkorrekturen bei der Besteuerung schweizerischer Unternehmen ab mit dem Verweis auf das Verständigungsverfahren (Widmer, StR 29 (1974) S.98f.).

6 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.367.

7 Philipp/Loukota/Pollak Z 9 N2.

8 In Art.9 Abs.2 des OECD-MA 1977 ausdrücklich vorgesehen.

10. Dividenden (Art.10)

Verbemerkungen hinsichtlich der Zuteilungsregeln betreffend Dividenden (Art.10), Zinsen (Art.11) und Lizenzgebühren (Art.12)

A. Allgemeines

Das Besteuerungsrecht an diesen Erträgen wird in Uebereinstimmung mit den OECD-Grundsätzen prinzipiell dem Wohnsitzstaat des jeweiligen Einkommensempfängers eingeräumt. Ist allerdings das Ausmass der den beiden Vertragspartnern aus diesen Titeln (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) zufließenden Beträge sehr ungleich verteilt - wobei es genau genommen auf den Anspruch und nicht auf das tatsächliche Zufließen ankommt - , hätte der eine Vertragsstaat einen wesentlich höheren Steuerausfall zu tragen im Vergleich zum anderen Vertragsstaat. Da dies aber dem Grundsatz der gemeinsamen Tragung des Steueropfers widersprechen würde, wird vielfach ein beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates anerkannt. Dabei sollte die Ausgestaltung der Besteuerung im Quellenstaat je nach der bilateralen Situation auf diesem Gebiet (Aufteilung des Steueropfers) erfolgen¹.

Um zu verhindern, dass durch die doppelte Besteuerung im Wohnsitz- und im Quellenstaat die Vorteile des DBA zunichte gemacht werden, muss der Wohnsitzstaat diese Quellensteuer auf seine eigene Steuer anrechnen. Demgemäss kommt es hier zu einem Anrechnungsverfahren, auch wenn allgemein die Befreiungsmethode vorgesehen ist².

1 Blauch S.23.

2 Loukota, FJ 7/8 (1978) S.108.

B. Oesterreichische Revisionsbegehren

Das DBAA 1953 ging vom Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung dieser Erträge im Wohnsitzstaat des Einkommensempfängers aus; dem Quellenstaat wurden keine Besteuerungsrechte eingeräumt.

Hauptziel des österreichischen Revisionsbegehrens war die Vereinbarung einer Steuer zugunsten des Quellenstaates auf diesen Erträgen, denn - so wurde argumentiert - der von Oesterreich in die Schweiz fließende Strom an Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren übersteige um ein Vielfaches das Ausmass solcher in umgekehrter Richtung fließender Einkünfte. Die Steuerzuteilungsregel des DBAA 1953 habe sich infolge dieses Missverhältnisses beinahe ausschliesslich zulasten Oesterreichs ausgewirkt; durch das krasse Ungleichgewicht in der Ergiebigkeit dieser Einkunftsquellen hätte Oesterreich auf einen weit höheren Betrag an Quellensteuern (Kapitalertragssteuer, Steuerabzug bei Lizenzgebühren gemäss §99 EStG) zu verzichten gehabt, als die Schweiz (Verrechnungssteuer). Unter der Rechtslage des DBAA 1953 habe aber bis zur Einführung des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes ein gewisses fiskalisches Gegengewicht in der Besteuerung der Unternehmensgewinne bestanden, indem die in Oesterreich errichteten Tochtergesellschaften schweizerischer Konzerne - bedingt durch das höhere Steuerniveau in Oesterreich - daselbst einen erheblich grösseren Steuerertrag hinterliessen als die in der Schweiz etablierten Tochtergesellschaften österreichischer Unternehmungen³. Durch die Einführung des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes in Oesterreich im Jahre 1968 sei die Vorbelastung für ausgeschüttete Gesellschaftsgewinne inländischer Kapitalgesellschaften jedoch auf die Hälfte gesenkt worden (von max. 55% auf max. 27,5%); eine Befreiung der Dividenden von der österreichischen Kapitalertragssteuer (Satz: 20%) sei deshalb nicht mehr zu verantworten. Dies müsse umso mehr

3 Loukota, FJ 1975, S.89.

gelten, als Tochterdividenden (mind. 25% Beteiligung) bei österreichischen Muttergesellschaften steuerfrei seien und mit Wirkung auf den 1. Januar 1973 das Schachtelprivileg auch über die Grenze ausgedehnt worden sei.

Hinsichtlich der Lizenzgebühren führte Oesterreich aus, diese seien vor allem im Schachtelverhältnis (bei internationalen Konzernen) durchwegs übersetzt; die Erfahrung zeige, dass solche Lizenzgebühren oft ein Mittel zur Absaugung der von den Tochtergesellschaften erzielten Gewinne bilden würden⁴. Die Korrekturmöglichkeit gemäss Art.12 Abs.6 DBAA (arm's-length-Klausel) habe sich in der Praxis als undurchführbar erwiesen. Auch sei ab 1. Januar 1972 die Belastung der Lizenzgebühren durch die Gewerbesteuer erheblich herabgesetzt worden: die Hinzurechnung der Lizenzgebühren zum Gewerbeertrag erfolge nicht mehr und die Hinzurechnung des Kapitalwertes der Lizenzen zum Gewerbekapital sei auf das Dreifache der jährlichen Lizenzgebühren beschränkt (VP zu Art.12 DBAA). Die Gefahr der Manipulation der Lizenzgebühren sowie das zuungunsten Oesterreichs bestehende Missverhältnis im bilateralen Fluss von Lizenzgebühren könne nur durch die Einführung einer Quellensteuer vermindert werden.

C. Schweizerische Haltung

Schweizerischerseits widersetzte man sich den österreichischen Revisionsbegehren mit Nachdruck, mit der Begründung, weder die absoluten Beträge noch das finanzielle Uebergewicht zugunsten der Schweiz würden für Oesterreich eine unzumutbare Belastung darstellen. Selbst bei Anwendung des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes würden die ausgeschütteten Gewinne zu einem Satz besteuert, der noch immer über dem durchschnittlichen Ertragssteuersatz in der Schweiz liege. Eine zusätzliche Besteuerung der Dividenden wäre zudem geeignet, dem österreichischen Bestreben um die Förderung schweizerischer Investitionen in Oesterreich, abträglich zu sein⁵.

⁴ Watzke, Gutachten S.15.

⁵ Vgl. die Aufstellung über die schweizerischen Direktinvestitionen in Oesterreich im Anhang II dieser Arbeit.

D. Absolute Zahlen^b

a) Kapitalerträge (Zinsen, Dividenden) zwischen Oesterreich
und der Schweiz/Liechtenstein

	FIXE KAPITALERTRÄGE (entspricht Zinsen) ²			VARIABLE KAPITALERTRÄGE (entspricht Dividenden) ³		
	Eingänge	Ausgänge	Netto	Eingänge	Ausgänge	Netto
	in Mio S					
1967 ¹	134	589	- 455			
1968 ¹	165	856	- 691			
1969 ¹	211	717	- 506			
1970 ¹	349	874	- 525			
1971 ¹	452	1'133	- 681			
1972 ¹	385	1'616	- 1'231			
1973 ¹	468	2'125	- 1'657			
1974 ¹	982	2'781	- 1'798			
1975 ¹	935	3'358	- 2'424			
1976 ¹	672	3'911	- 3'239			
1977 ¹	542	4'574	- 4'031			
1978 ¹	672	5'399	- 4'728			
1979	926	5'163	- 4'237	21	920	- 900
1980	1'649	6'905	- 5'258	68	1'114	- 1'046
1981	2'503	10'158	- 7'654	73	1'134	- 1'060
1982	2'934	11'332	- 8'398	53	1'237	- 1'185
1983 ⁴	2'064	9'408	- 7'342	96	1'265	- 1'166

- 1) Eine Trennung zwischen fixen und variablen Kapitalerträgen ist nicht möglich.
- 2) Diese Werte enthalten Zinsen für Anleihen und andere festverzinsliche Wertpapiere, für Kredite und Darlehen, aus Bankguthaben sowie Pacht und Miete aus Grund- und Gebäudebesitz, Abtretung von Rechten an Grund- und Bodenbesitz und Bankspesen.
- 3) Diese Werte bestehen aus: Gewinnen aus Firmenbeteiligungen, Erträgen aus Dividendenpapieren und Zertifikaten von Kapitalanlagegesellschaften sowie Erträgen im Zusammenhang mit der Beteiligung an internationalen Organisationen.
- 4) Provisorischer Wert.

6 Quelle: Oesterreichische Nationalbank, Büro für Zahlungsbilanzangelegenheiten, Wien. Zu berücksichtigen gilt es, dass diese Werte auch das Fürstentum Liechtenstein miteinbeziehen.

b) Zahlungen aus Patenten, Lizenzen und Schutzmarken
zwischen Oesterreich und der Schweiz/Liechtenstein⁷

	Eingänge	Ausgänge	Netto
	in Mio S		
1971	5	118	- 113
1973	25	233	- 208
1974	29	269	- 241
1975	35	280	- 245
1976	48	328	- 280
1977	38	379	- 341
1978	54	382	- 328
1979	44	352	- 308
1980	47	351	- 304
1981	55	358	- 304
1982	49	388	- 339
1983 ¹	38	344	- 306

1) Provisorischer Wert.

E. Würdigung der Verhandlungslösung gemäss Art.10 bis 12 DBAA
1974^{7a}

Obige tabellarische Uebersichten veranschaulichen eindrücklich die Intensität der schweizerischen Kapitalverflechtung mit Oesterreich, d.h. die Gläubigerstellung der Schweiz gegenüber Oesterreich auf

7 Der Handel mit Lizenzen und Patenten ist ein wichtiger Teil der schweizerischen Ertragsbilanz. Nach einer Studie der Deutschen Bundesbank dürfte die Schweiz nach den USA weltweit der zweitgrösste Technologie-Nettoexporteur sein (TA vom 11.6.1985, S.7).

7a Vgl. die Ausführungen Lochers, Probleme der DBA, sowie Watzkes, Gutachten.

dem Kapitalertrags- und Lizenzsektor⁸. In den schwierigen und zeitraubenden Verhandlungen mit Oesterreich⁹ galt es, einen Interessenausgleich zu finden zwischen den gegensätzlichen Positionen der beiden Vertragspartner. Da sich die Schweiz als kapitalexportierendes Land Oesterreich gegenüber in einer soliden Gläubigerposition befindet¹⁰, ist der Wunsch nach Beibehaltung des Wohnsitzprinzips, d.h. der ausschliesslichen Besteuerung der Kapitalerträge (Dividenden, Zinsen) und der gewerblichen Lizenzgebühren am Wohnsitz des Steuerpflichtigen, durchaus begreiflich¹¹. Ebenso begreiflich ist es andererseits, dass Oesterreich aus seiner Schuldnerposition heraus mit Nachdruck eine Besteuerung dieser Erträge an der Quelle forderte, um eine gewisse Beteiligung an diesem Steuersubstrat sicherzustellen, welches ihm durch die Ausschüttung endgültig entzogen wird¹². Zusätzlich erschwert wurde die schweizerische Verhandlungsposition zudem durch den Umstand, dass die Schweiz im Vergleich mit Oesterreich eine günstige steuerliche Situation, d.h. eine wesentlich niedrigere Gesamtbelastung aufweist. Oesterreichischerseits wurde deshalb angestrebt, durch das DBA auch die bilaterale Steuerverlagerung möglichst zu verhindern. Da die Schweiz zur Zeit der Vertragsverhandlungen mit Oesterreich im internationalen Verhältnis nachgerade allein für die Beibehaltung des ausschliesslichen Wohnsitzprinzips eingetreten ist, liess sich die Befreiung der Kapitalerträge und Lizenzgebühren von einer Quellensteuer, wie dies im DBAA 1953 noch der Fall gewesen war, auch immer weniger durchsetzen.

8 Die internationale Gläubigerstellung der Schweiz erhellt auch aus dem Umstand, dass sich der Zufluss von Kapitalerträgen aus dem Ausland von 1977-1982 nominell verdoppelt hat und im Jahr 1982 beinahe 14 Milliarden Franken ausmachte, d.h. siebenmal so viel, wie in umgekehrter Richtung Kapitalerträge von der Schweiz ins Ausland flossen (Studer, Handbuch S.311).

9 Botschaft zum DBAA S.2.

10 Insbesondere ist die Schweiz auch der derzeit grösste Investor in Oesterreich, vgl. Anhang II dieser Arbeit.

11 Das Wohnsitzprinzip entspricht aus obgenannten Gründen den Bedürfnissen der schweizerischen Wirtschaft und der schweizerischen Fiskus in ganz besonderem Masse (Ludwig, StR 18 (1963) S.53).

12 Bockli, ASA 36 (1967/68) S.237.

Angesichts der Tatsache, dass mit einem DBA nicht nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern auch die gleichmässige Verteilung der Abkommensvorteile und -lasten (Quellensteuerrück-erstattung)¹³ auf die Vertragsstaaten angestrebt werden sollte, und die für die Vertragsgestaltung massgebenden steuer- und wirtschaftspolitischen Umstände nach dem Grundsatz "do ut des" einen Ausgleich finden sollten¹⁴, erscheint die vereinbarte gene-
relle Sockelsteuer von 5% auf Dividenden, Zinsen und Lizenzge-
bühren (mithin einem Viertel der österreichischen Kapitalertrags-
steuer) als vertretbarer Kompromiss zwischen den anfänglich weit
auseinanderliegenden Standpunkten der beiden Vertragsstaaten.
Die allgemeine Quellensteuer von 5% ist zudem für die Steuerbe-
hörden einfach in der technischen Durchführung, da nicht auf
Spezialbestimmungen Rücksicht genommen werden muss.

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich keine Verschlechterung in
bezug auf die bisherige Rechtslage, da er im Wohnsitzstaat im
Umfang der abgezogenen Quellensteuer Steueranrechnung erhält.
Dagegen wird der Ertrag der Einkommenssteuer zwischen Quellen-
staat und Wohnsitzstaat aufgeteilt. Die pauschale Steueranrech-
nung, die die Schweiz für die österreichische Quellensteuer zu ge-
währen hat, wird dem schweizerischen Fiskus auf eidgenössischer,
kantonaler und kommunaler Ebene eine vermehrte Einbusse brin-
gen, die jedoch dadurch teilweise kompensiert werden sollte, dass
auch die eidgenössische Verrechnungssteuer auf Dividenden und
Zinsen an österreichische Steuerpflichtige nicht mehr voll, sondern
nur noch mit dem 5% des Ertrages übersteigenden Betrag erstattet
werden muss. Im Vergleich zum DBAA 1953 wird der Saldo über's
Ganze jedoch eher zuungunsten der Schweiz lauten¹⁵.

13 Der Umfang der Steuereinbussen, die beiden Vertragsstaaten durch
die Quellensteuerrückerstattung erwachsen, ist mehr oder weniger
bekannt, wird jedoch nicht veröffentlicht (Auskunft EStV).

14 Watzke, a.a.O. S.17.

15 Quelle: EStV; Botschaft zum DBAA S.9; StenBull (StR) vom 16.9.
1974, S.398.

F. Die Abkommensnorm

Dividenden dürfen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden (Abs.1). Aber auch der Quellenstaat, d.h. der Staat, in welchem die dividendenzahlende Gesellschaft ansässig ist¹⁶, besitzt ein auf 5% des Bruttoertrages der Dividenden eingeschränktes Besteuerungsrecht (Abs.2)¹⁷. Die dadurch entstehende Doppelbesteuerung wird durch Steueranrechnung gemäss Art.23 Abs.2 und 3 DBAA beseitigt¹⁸.

Abs.3 enthält eine nicht abschliessende Umschreibung des Begriffs "Dividenden", wonach Gewinnausschüttungen jeder Art aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wie Einkünfte aus Aktien, Genussaktien, Genussscheinen etc. sowie Einkünfte, welche nach dem Recht des Quellenstaates den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind, als Dividenden gelten¹⁹. Für Einkünfte echter stiller Gesellschafter ist jedoch die Sonderbestimmung von Art.7 Abs.8 DBAA massgebend.

a) Betriebsstättenregel

Unterhält der im anderen Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden im Quellenstaat eine Betriebsstätte, zu welcher die Beteiligung, für die die Dividenden bezahlt werden, wirtschaftlich

16 Bei Doppelwohnsitz juristischer Personen, d.h. bei Auseinanderfallen von Sitzstaat und Geschäftsleitungsstaat, darf auch der Sitzstaat die beschränkte Quellensteuer erheben.

17 Das OECD-MA sieht einen Höchstsatz von 15%, für Schachteldividenden (Dividenden aus Tochtergesellschaften) einen Satz von 5% vor. Aus Gründen des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes in Oesterreich wurde auf diese Differenzierung verzichtet.

18 Zur bleibenden wirtschaftlichen Doppelbelastung vgl. nachfolgende Ausführungen.

Das Vorliegen eines Schachtelprivileges (i.S. einer Steuerbefreiung in Oesterreich) tangiert diese Zuteilungsregel nicht; u.U. kommt jedoch in diesem Fall in Oesterreich eine Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer nicht in Betracht (vgl. Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27.1.1961, AöFV Nr.78/1961, erläutert bei Loukota, FJ 1975, S.89f., Beisp.12).

19 Auch Gratisaktien (und GmbH-Ausschüttungen) fallen in beiden Vertragsstaaten unter diesen Begriff (für die Schweiz: BGer vom 20.11.1970, zit. bei Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.235 Anm.24; für Oesterreich: VwGH vom 20.10.1970, ZI 650/68). Vgl. auch Philipp, StR 22 (1967) S.426.

gehört, ist nicht die Zuteilungsregel des Art.10, sondern diejenige des Art.7 (Unternehmensgewinne) anzuwenden (Abs.4).

b) Verbot extraterritorialer Besteuerung

Einige Staaten erheben vom Betriebsstättengewinn im Ausland ansässiger Kapitalgesellschaften sowohl Kapital- (Körperschafts-)steuer als auch Ertrags- (Kapitalgewinn-)steuer. Einer derartigen Besteuerung wird die Fiktion zugrunde gelegt, dass die Betriebsstätte jenen Teil des von ihr erwirtschafteten Gewinns ausschüttet, der dem Verhältnis des Gesamtgewinns der Gesellschaft zum tatsächlich ausgeschütteten Gewinn entspricht. Abs.5 schliesst eine derartige, sog. extraterritoriale Besteuerung von Dividenden ausdrücklich aus²⁰.

c) Durchführung der Entlastung von den Quellensteuern

Die Quellensteuer wird sowohl in der Schweiz als auch in Oesterreich auf dem Abzugswege an der Quelle erhoben²¹, wobei dem DBA nicht durch direkte Entlastung an der Quelle gefolgt wird; sowohl die schweizerische Verrrechnungssteuer wie auch die österreichische Kapitalertragssteuer werden zunächst zum vollen Satz erhoben und danach im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens auf den zulässigen Quellensteuersatz von 5% reduziert. Ich verweise auf die diesbezüglichen Durchführungsvereinbarungen zum DBAA²², welche das Verfahren, die Verwendung bestimmter amtlicher Formulare sowie die Frist, innerhalb welcher der Erstattungsanspruch geltend gemacht werden muss²³, vorschreiben.

20 OECD-Kommentar N 33-35 zu Art.10; Philipp/Binder S.53.

Eine extraterritoriale Besteuerung ist sowohl dem schweizerischen wie auch dem österreichischen Recht fremd, wodurch Art.10 Abs.5 DBAA keine allzu grosse Bedeutung zukommt.

21 Im Gegensatz zum Veranlagungsweg.

22 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Oesterreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vom 5./6.12.1974, AS 1975,164.

23 Drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden fällig geworden sind (vgl. Art.28 Abs.3 DBAA).

Ein in der Schweiz ansässiger Empfänger von Dividenden muss dazu zusätzlich die Voraussetzungen des BRB 1962 sowie des zugehörigen Kreisschreibens der EStV erfüllen²⁴; damit soll eine missbräuchliche Inanspruchnahme der gemäss DBA gewährten Steuerentlastungen verhindert werden.

d) Wirtschaftliche Doppelbelastung

da) Schweiz

Kapitalgesellschaften entrichten in der Schweiz auf ihrem Kapital die Kapitalsteuer und auf dem erzielten Gewinn die Ertragssteuer; dabei ist der Ertragssteuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne gleich hoch. Für die einzelnen Anteilsinhaber stellen die Beteiligungen an der Gesellschaft einerseits Vermögen dar, anderseits unterliegen sie mit dem daraus erzielten Vermögensertrag der Einkommenssteuer. Dadurch entsteht eine wirtschaftliche Doppelbelastung, indem sowohl das in Kapitalgesellschaften investierte Kapital als auch die von diesen ausgeschütteten Gewinne steuerlich zweimal voll erfasst werden²⁵. Die Schweiz (Bund und beinahe alle Kantone) lässt es nun bei dieser Doppelbelastung bewenden und gewährt keine weitergehende Entlastung im Sinne einer Milderung der Doppelbelastung²⁶.

24 Vgl. Besprechung des BRB 1962 bei Art.28 DBAA.

25 Höhn, Steuerrecht S.258; NR Spoerry-Toneatti (in: Bundesfinanzen und Steuergerechtigkeit, SKA-Bulletin November 1985, S.3) weist darauf hin, dass die Doppelbelastung bei Gesellschaft und Aktionär zu einer Steuerbelastung des erzielten Gewinns von über 67% führen kann bei sofortiger Gewinnausschüttung der AG.

26 Das klassische System der Doppelbelastung ohne Milderung für die Ausschüttung wird auch in den USA, den Niederlanden und in Luxemburg praktiziert. (Möglichkeiten zur Aenderung: Cahiers, Bd. LVa (Brüssel) 1970).

Trotz Anwendung des klassischen Systems übersteigt die mittlere gewogene Belastung der Unternehmensgewinne die Grenze von 25-30% nicht wesentlich (Knechtle S.91 m.Verw. auf Locher).

Dagegen wird das schweizerische Holdingprivileg gemäss Art.59 BdBSt und den entsprechenden kantonalrechtlichen Bestimmungen auch auf (mindestens 20-prozentige) Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften ausgedehnt, sofern es sich um Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften oder um eine diesen gleichgestellte Gesellschaft des ausländischen Rechts handelt²⁷. Der Verzicht auf die Besteuerung ausländischer Beteiligungserträge ist diesfalls bereits im innerstaatlichen Recht der Schweiz statuiert. Die unilaterale Ausdehnung des Holdingprivilegs über die Grenze gewährt den in der Schweiz domizilierten Holdinggesellschaften einen optimalen Schutz gegen die internationale wirtschaftliche Mehrfachbelastung²⁸.

db) Oesterreich

Auch in Oesterreich entsteht eine gleichartige Doppelbelastung, einerseits durch die Körperschaftssteuer der Gesellschaft, andererseits durch die zulasten des Anteilsbesitzers erhobene Einkommenssteuer (Kapitalertragssteuer). Zur Milderung der Doppelbelastung gewährt Oesterreich durch den 1968 eingeführten gespaltenen Körperschaftsteuersatz eine diesbezügliche Entlastung, indem ausgeschüttete Gewinne einem - gegenüber einbehaltenen Gewinnen - ermässigten Steuersatz unterliegen. Der Anteilseigner unterliegt mit seinem Vermögensertrag der Kapitalertragssteuer nach dem gleichen Prinzip wie mit anderen Einkünften²⁹. Oesterreich hat diese, grundsätzlich auf den innerstaatlichen Bereich abgestimmte Entlastung auch auf grenzüberschreitende Tatbestände ausgedehnt, wobei der gesplattene Körperschaftsteuersatz u.a. als Instrument zur Förderung des Kapitalimportes und damit letztlich zur Belebung des in-

27 Masshardt, Ergänzungsband N8 zu Art.59 BdBSt.

28 Knechtle S.118.

29 Knechtle S.92.

ländischen Aktien- und Kapitalmarktes eingesetzt werden dürfte³⁰. Eine Drei- und Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne wird durch das sog. Schachtelprivileg verhindert; §10 Abs.1 KStG statuiert die Steuerfreiheit der auf einer Schachtelbeteiligung ausgeschütteten Gewinnanteile, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft nachweislich seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens massgebenden Schlusstichtag ununterbrochen am Grund- oder Stammkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Aktien oder Anteilen mindestens zu einem Viertel (25%) unmittelbar beteiligt ist. Durch §10 Abs.2 KStG ist auch das Schachtelprivileg über die Grenze ausgedehnt worden, d.h. die Steuerbefreiung gilt unter vorstehenden Einschränkungen sinngemäss auch für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sind.

30 Knechtle S.100; Widmer, StR 29 (1974) S.100 weist darauf hin, dass der gespaltene Körperschaftssteuersatz - würde er nicht über die Grenze ausgedehnt - Diskriminierungen schaffen und die Steuerneutralität stören würde.

Zu beachten ist auch, dass die Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne in Oesterreich selbst unter Berücksichtigung des gespaltenen Körperschaftssteuersatzes (ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer) mit 38% für die Höchsthöhe i.d.R. noch wesentlich höher ist als in der Schweiz (Auskunft EStV).

11. Zinsen (Art.11)

Auch das Besteuerungsrecht an Zinsen steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu (Abs.1). Neben diesem grundsätzlichen Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates des Zinsempfängers darf wiederum der Quellenstaat die Zinseinkünfte mit 5% des Bruttobetrages der Zinsen besteuern (Abs.2)¹. Die dadurch eintretende Doppelbesteuerung wird auf dem Wege der Steueranrechnung gemäss Art.23 Abs.2 und 3 DBAA beseitigt.

Hinsichtlich der bleibenden wirtschaftlichen Doppelbelastung wie auch der Durchführung der Entlastung von den Quellensteuern kann auf die diesbezüglichen Ausführungen zu Art.10 DBAA verwiesen werden²; dabei ist Oesterreich bereit, die Entlastung von der zuviel erhobenen Steuer direkt an der Quelle zu gewähren, sofern der auszahlenden Stelle eine Wohnsitzbescheinigung des Empfängers vorgelegt wird³.

a) Begriff der Zinsen

Abs.3 definiert den Begriff "Zinsen", worunter Einkünfte aus Forderungen aller Art, wie auch öffentlichen Anleihen, Gewinn-Obligationen etc. sowie alle anderen Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, aus dem sie stammen, den Einkünften aus Darlehen gleichgestellt sind, subsumiert werden⁴.

Bis 31. Dezember 1983 unterlagen einfache, nicht gesicherte Zinsen in Oesterreich innerstaatlich nicht der beschränkten Steuerpflicht; dem Grundsatz der negativen Wirkung der DBA folgend vermochte die Zuteilungsnorm des Art.11 daher keine diesbezügliche Steuer-

1 Das OECD-MA sieht einen Höchstsatz von 10% des Bruttoertrages der Zinsen vor.

2 Vgl. vorstehende Ausführungen.

3 Vgl. Kreisschreiben der EStV vom 2. Juli 1984.

4 Unter diesen Begriff fallen auch Sparzinsen, Erträge aus Pfandbriefen und Kommunalobligationen und Hypothekarzinsen. (Das DBAA 1953 besteuerte Hypothekarzinsen noch im Belegenheitsstaat; vgl. Ausführungen zu Art.6 DBAA hievor).

kompetenz zu begründen. Die Begrenzung der Steuer im Quellenstaat auf 5% wirkte sich zwischen dem 1. Januar 1975 und dem 31. Dezember 1983 insofern zugunsten der Schweiz aus, als Oesterreich einzig bei Wandel- und Gewinnobligationen eine Quellensteuer von 20%, sowie bei hypothekarisch gesicherten Darlehen eine veranlagte Steuer von mindestens 22,3% erhob und die normalen Zinsen in dieser Zeit quellensteuerfrei beließ. Auf den 1. Januar 1984 hat Oesterreich nun eine Zinsertragssteuer von 7,5% eingeführt⁵. Diese wird auf Zinserträgen aus Schilling-Geldeinlagen (insbesondere Spar-, Termin- und Sichteinlagen) bei österreichischen Kreditunternehmungen sowie aus festverzinslichen Schilling-Wertpapieren österreichischer Emittenten, die nach dem 1. Januar 1984 begeben worden sind, erhoben⁶. Erträge aus Geldanlagen in Fremdwährung werden nicht besteuert; ebenso von der Abgabepflicht ausgenommen sind Zinserträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen, die bei ausländischen Betriebsstätten von Kreditunternehmungen bestehen.

b) Betriebsstättenregel

Unterhält der im anderen Vertragsstaat ansässige Empfänger der Zinsen im Quellenstaat eine Betriebsstätte, zu welcher die Forderung, für die die Zinsen bezahlt werden, wirtschaftlich gehört, ist nicht die Zuteilungsregel des Art.11, sondern diejenige des Art.7 (Unternehmensgewinne) anzuwenden (Abs.4).

5 Bundesgesetz über die Zinsertragssteuer vom 29. November 1983, BGBl Nr. 587/1983.

6 Zinsen von Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 1984 begeben wurden, sind für ihre gesamte Laufzeit steuerfrei.

c) Quellenstaat

Abs.5 stellt klar, welcher von zwei Vertragsstaaten als Quellenstaat zu gelten hat, indem einerseits auf die Ansässigkeit des Schuldners der Zinsen, welcher auch dieser Staat selbst oder eine seiner Gebietskörperschaften sein kann, abgestellt wird; andererseits ist die Lage der Betriebsstätte (und zwar ohne Rücksichtnahme auf die Ansässigkeit des Eigentümers derselben), welche die Zinsenlast trägt, entscheidend.

d) Ueberhöhte Zinsen

Bestehen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen (z.B. verbundene Unternehmen, Verwandtschaft, Interessengemeinschaft), aufgrund derer überhöhte Zinsvereinbarungen vorliegen, ist Art.11 DBAA nur auf jene Zinsbeträge anzuwenden, die einer normalen, ortsüblichen Verzinsung entsprechen⁷. Der übersteigende Betrag der Zinsen kann so nach dem Recht jedes Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen des DBA besteuert werden, wobei der Charakter des Betrages nach den Umständen des einzelnen Falles und nach dem effektiven wirtschaftlichen Gehalt der Leistung (häufig verdeckte Gewinnausschüttungen) ermittelt werden sollte (Abs.6)⁸.

7 Diese Bestimmungen betreffen einseitig nur die Besteuerung des Gläubigers; die Besteuerung des Schuldners und insbesondere die Frage des Abzugs der Zinsen von seinem steuerbaren Gewinn bleibt ungeregelt (Widmer, StR 29 (1974), S.97).

8 OECD-Kommentar N 30-34 zu Art.11; Philipp/Binder S.56; Philipp/-Loukota/Pollak Z 11 N11.

12. Lizenzgebühren (Art.12)

Lizenzgebühren dürfen gemäss OECD-Musterabkommen ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden (Abs.1). In Abweichung vom Musterabkommen erhält der Quellenstaat im DBAA jedoch ein auf 5% des Bruttobetrages der Lizenzgebühren eingeschränktes Besteuerungsrecht zugewiesen (Abs.2)¹. Die dadurch entstehende Doppelbesteuerung wird durch Steueranrechnung gemäss Art.23 Abs.2 und 3 DBAA beseitigt.

Hinsichtlich der Durchführung der Entlastung von den Quellensteuern kann auf die Durchführungsvereinbarung zum DBAA verwiesen werden², wobei festzuhalten ist, dass Lizenzgebühren nicht der schweizerischen Verrechnungssteuer unterliegen³. Die Zuteilungsnorm des Art.12 vermag keine innerstaatliche Steuerbefugnis der Schweiz zu begründen⁴. Oesterreicherseits kann an Stelle einer Erstattung bei Lizenzgebühren auf Antrag vom Abzug der Steuer abgesehen werden, d.h. der Körperschaftssteuerabzug kann unmittelbar bei der Ueberweisung der Lizenzgebühr von 20% auf 5% ermässigt werden⁵. Der innerstaatlich vorgesehene Steuerabzug darf jedoch erst bei Vorliegen einer durch das zuständige Finanzamt erteilten Freistellungsbescheinigung eingeschränkt werden⁶.

1 Vgl. den Vorbehalt Oesterreichs im OECD-MA, Lizenzgebühren zu einem Satz bis zu 10% des Bruttobetrages derselben zu besteuern (OECD-Kommentar N 24 zu Art.12).

2 AS 1975, 164.

3 Schweizerischerseits wurde mittels Postulat der Kommissionen des Ständerates vom 22.2.1967 sowie des Nationalrates vom 12.5.1967 die Möglichkeit der Einführung einer schweizerischen Quellensteuer auf Lizenzen als Retorsion gegenüber Frankreich (als Folge des DBAF 1966) erwägt (Böckli, ASA 36 (1967/68) S.240).

Auch Herold, StR 22 (1967) S.16 wirft die Frage auf, ob die Schweiz nicht dazu übergehen solle, nach dem Ausland abfliessende Lizenzen und andere Leistungsentgelte an der Quelle zu besteuern.

4 Negative Wirkung der DBA.

5 Vgl. Art.28 Abs.2 DBAA. Lizenzgebühren unterliegen zudem als "sonstige Leistungen" der österreichischen Umsatzsteuer, es sei denn, der österreichische Lizenznehmer würde vereinbarungshalber die österreichischen Steuern übernehmen (Vereinbarung von sog. Nettolizenzgebühren; Loukota, FJ 1975, S.91).

6 Philipp/Loukota/Pollak, Z I/2, DBA Schweiz, Art.12, Anm.2.

a) Begriff der Lizenzgebühren

Der Ausdruck Lizenzgebühren umfasst Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme und Bild- oder Tonaufzeichnungen, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen bezahlt werden (Abs.3). Der Begriff umfasst damit nicht nur Entgelte für die Ueberlassung gewerblicher Schutzrechte (Lizenzgebühren im engeren Sinn), sondern auch Entgelte für die Ueberlassung von Urheberrechten (Autoren-honorare, Aufführungsentgelte) und von ungeschützten Erfahrungswerten (Know-How), sowie auch Mietentgelte für körperliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Ausrüstungen)⁷.

b) Quellenstaat, Betriebsstättenregel, überhöhte Lizenzgebühren

Hinsichtlich der Definition des Quellenstaates, der zur Vornahme des eingeschränkten Quellensteuerabzuges berechtigt ist (Abs.4), kann auf die diesbezüglichen Ausführungen zu Art.11 DBAA verwiesen werden⁸. Gleiches gilt für die in Abs.5 statuierte Betriebsstättenregel und für die steuerliche Behandlung überhöhter Lizenzgebühren (Abs.6).

7 Philipp/Loukota/Pollak, Z 12 N2.

8 Vgl. vorstehende Ausführungen.

13. Veräusserungsgewinne (Art.13)

a) Im allgemeinen

Unter diese Zuteilungsregel fallen Veräusserungsgewinne aller Art, wie z.B. Gewinne, die durch Veräusserung einzelner Wirtschaftsgüter des beweglichen oder unbeweglichen Anlagevermögens eines Betriebes erzielt werden; auch Gewinne, die sich aus der Veräusserung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes ergeben, sowie Gewinne, die bei der Veräusserung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens anfallen¹.

Grundsätzlich steht das Besteuerungsrecht am Veräusserungsgewinn eines bestimmten Vermögenswertes dem Vertragsstaat zu, der gemäss DBA berechtigt ist, sowohl den Vermögenswert als auch die Einkünfte daraus zu besteuern².

Abs.1 bestimmt, dass Gewinne aus der Veräusserung unbeweglichen Vermögens im Sinne von Art.6 Abs.2 DBAA im Belegenheitsstaat des Grundstücks besteuert werden dürfen. Dies gilt auch dann, wenn das unbewegliche Vermögen Betriebsvermögen eines Unternehmens darstellt oder der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit dient, unabhängig vom Bestehen einer Betriebsstätte resp. einer festen Einrichtung zur Ausübung dieser Tätigkeit im Belegenheitsstaat³.

Veräusserungsgewinne aus beweglichem Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte des Unternehmens darstellt oder zu einer der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit dienenden festen Einrichtung gehört, dürfen von dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Betriebsstätte oder feste Einrichtung liegt (Abs.2). Der Begriff "bewegliches Vermögen" umfasst Vermögen aller Art, inbegriffen immaterielle Vermögenswerte wie Goodwill, Lizenzrechte etc., mit Ausnahme des unbeweglichen Vermögens gemäss Abs.1⁴.

1 Loukota, FJ 1975, S.101.

2 OECD-Kommentar, N 4 zu Art.13.

3 OECD-Kommentar, N 22 zu Art.13; Philipp/Loukota/Pollak Z 13 N4;- Reimann/Zuppinger/Schärer, N 106-108 zu § 6 StG ZH m. Verw.

4 OECD-Kommentar, N 24 zu Art.13.

Veräusserungsgewinne aus beweglichem Vermögen, das dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr dient, sowie Gewinne aus der Veräusserung der Schiffe und Luftfahrzeuge selbst, sind als Ausnahme der in Abs.2 aufgestellten Regel dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens zur Besteuerung vorbehalten (Abs.2 Satz 2)⁵.

Abs.3 sieht vor, dass Gewinne aus der Veräusserung des in den Absätzen 1 und 2 nicht genannten Vermögens (insbesondere im Privatvermögen befindliche Wertpapiere wie z.B. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, Obligationen, aber auch Briefmarkensammlungen etc.) nur in dem Staat besteuert werden können, in dem der Veräusserer ansässig ist⁶.

b) Wohnsitzverlegung

Abweichend von diesem Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung von Kapital- resp. Veräusserungsgewinnen auf beweglichem Vermögen, das nicht Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt, im Wohnsitzstaat des Veräusserers gemäss Abs.3, wird bei einer Wohnsitzverlegung einer natürlichen Person dem alten Wohnsitzstaat das Recht zugestanden, Gewinne aus der Veräusserung wesentlicher Beteiligungen an inländischen Gesellschaften (d.h. unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zu mehr als einem Viertel des Gesellschaftskapitals) noch während fünf Jahren besteuern zu können, sofern der Veräusserer im neuen Wohnsitzstaat - dem das primäre Besteuerungsrecht zusteht - für seinen Veräusserungsgewinn keiner Steuer auf privaten Kapitalgewinnen unterliegt (Abs.4)⁷.

Diese Bestimmung soll der Steuerumgehung und der Steuerflucht entgegenwirken, indem verhindert wird, dass ein österreichischer Steuerpflichtiger sich dadurch jeglicher Besteuerung des Veräusserungsgewinnes zu entziehen versucht, indem er vor dem Verkauf

5 i.V.m. Art.8 und Art.22 Abs.3 DBAA.

6 Diese Regel entspricht auch Art.22 DBAA (Loukota, FJ 1975, S.101).

7 Analog SP zu Art.2 und 9 DBANL; Art.13 Abs.4 DBAD 1971.

seiner österreichischen (wesentlichen) Beteiligung seinen Wohnsitz in einen schweizerischen Kanton verlegt, welcher keine Kapitalgewinnsteuer erhebt⁸.

c) Immobilienaktiengesellschaften⁹ (Exkurs)

Der durch Veräusserung von Aktien einer Immobilienaktiengesellschaft erzielte Gewinn wird nach zürcherischem Recht als Grundstücksgewinn erfasst, welcher folglich im Belegenheitsstaat der Liegenschaft zu besteuern ist. Die gleiche Regelung findet sich auch in DBA des Bundes, wie z.B. in Art.15 Abs.2 DBAF und in Art.13 Abs.3 DBACDN¹⁰.

Zivilrechtlich handelt es sich beim Veräusserungsgewinn von Aktien einer Immobilienaktiengesellschaft jedoch um einen Gewinn aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen, der dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung zuzuweisen ist. Diese Regelung hat vorliegend auch Geltung für das DBAA; Veräusserungsgewinne aus dem Verkauf von Aktien einer Immobilienaktiengesellschaft sind gemäss Art.13 Abs.3 DBAA im Wohnsitzstaat des Veräusserers zu besteuern¹¹.

8 Vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAA, S.5/6. Diese Bestimmung vermag jedoch nicht zu verhindern, dass sich der österreichische Veräusserer einer wesentlichen Beteiligung in der Schweiz den steuergünstigsten Kanton aussucht, dessen Steuersatz möglichst weit unter dem österreichischen Minimalsatz liegt.

9 Zuppinger, StR 15 (1960), S.393.

10 AS 1970, 1300 und AS 1977, 1526.

11 Auskunft EStV.

14. Selbständige Arbeit (Art.14)

a) Im allgemeinen

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art steht prinzipiell dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zu, selbst wenn sich seine wirtschaftliche Tätigkeit auf den anderen Vertragsstaat erstrecken sollte, es sei denn, der Steuerpflichtige würde im anderen Vertragsstaat regelmässig über eine feste Einrichtung zur Berufsausübung verfügen, wodurch das Besteuerungsrecht am Erwerbseinkommen dem Arbeitsstaat (Betriebsstättenstaat) zustehen würde, jedenfalls soweit dieses der festen Einrichtung zugerechnet werden könnte (Abs.1).

Damit bezieht sich Art.14 nicht auf gewerbliche Tätigkeiten und Dienstleistungen, die Angehörige der freien Berufe im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbringen (z.B. Werkarzt); ebenso ausgeschlossen in Art.14 sind die Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen¹ sowie die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von Künstlern und Sportlern². Ich verweise auf die diesbezüglichen Spezialbestimmungen.

b) Freie Berufe

Abs.2 enthält eine exemplifikatorische, nicht abschliessende Aufzählung einiger typischer freiberuflicher Tätigkeiten und Berufsgruppen, wie die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit

1 Vgl. Art.16 DBAA.

2 Vgl. Art.17 DBAA.

sowie die selbständige Tätigkeit der Aerzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte, Wirtschaftstreuhänder, Bücherrevisoren und Steuerberater³. Bei Abgrenzungsschwierigkeiten wird auf das Verständigungsverfahren verwiesen⁴.

c) Feste Einrichtung und Gewinnzurechnung

Weder das OECD-Musterabkommen noch das DBAA enthalten eine Definition des Ausdrucks "feste Einrichtung", noch Bestimmungen, inwieweit einer solchen festen Einrichtung Gewinne zugerechnet werden müssen.

Da die Bestimmungen des Art.14 auf denselben Grundsätzen beruhen wie Art.7 (Unternehmensgewinne), liegt es nahe, den Begriff "feste Einrichtung" in gleichem Sinne auszulegen, wie bei gewerblichen Tätigkeiten den Begriff der "Betriebsstätte"⁵. Mit der Aufzählung von Beispielen, wie dem Praxisraum eines Arztes und dem Büro eines Architekten oder Rechtsanwaltes, unterstreicht das Musterabkommen 1977 den Charakter der festen Einrichtung als eine Art "Betriebsstättensurrogat"⁶; folgende drei Tatbestandsmerkmale sind daher für das Vorliegen einer festen Einrichtung erforderlich⁷:

- Statisches Moment (Verfüugungsmacht über eine bestimmte eigene oder gemietete Einrichtung);
- Zeitliches Moment (nicht nur vorübergehende Dauer);
- Funktionelles Moment (Ausübung der selbständigen Arbeit in dieser festen Einrichtung).

3 Diese zwischenstaatliche Aufzählung kann durchaus von der innerstaatlichen Aufzählung abweichen: so gelten nach österreichischem Recht z.B. auch Journalisten, Dolmetscher und Uebersetzer, aber auch Vermögensverwalter und Testamentsvollstrecker als freiberuflich tätig.

4 OECD-Kommentar N 2 zu Art.14.

5 OECD-Kommentar N 4 zu Art.14; VwGH vom 30.10.1964, ZI 1707/63.

6 Philipp/Binder S.58.

7 Vgl. die vorgenannten Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff.

Auch die Zurechnung der Gewinne aus selbständiger Arbeit bei Vorliegen einer festen Einrichtung gemäss Art.14 erfolgt unter Berufung auf das Musterabkommen 1977 ausdrücklich nach den gleichen Grundsätzen wie die Zurechnung der Gewinne bei Vorliegen einer Betriebsstätte gemäss Art.7⁸.

8 Im Zweifelsfall Vorrang der direkten Methode.

15. Unselbständige Arbeit (Art.15)

a) Vorbemerkung

Art.15 DBAA enthält die Besteuerungsregeln für Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat bezieht. Ausdrücklich vorbehalten bleibt jedoch die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Aufsichtsratsvergütungen (Art.16 DBAA), Privatpensionen (Art.18 DBAA), Vergütungen und Ruhegehälter im öffentlichen Dienst (Art. 19 DBAA) sowie für Vergütungen aus unselbständiger Arbeit von Künstlern und Sportlern (Art.17 DBAA); deren Besprechung erfolgt bei den erwähnten Spezialbestimmungen.

b) Zuteilungsregel

Grundsätzlich dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit (Dienstverhältnis) bezieht (Aktivbezüge), nur in dem Staat, in dem die Arbeit verrichtet wurde, besteuert werden. Sowohl die Ansässigkeit des Arbeitgebers wie auch der Auszahlungs-ort ist dabei irrelevant.

Wird die unselbständige Arbeit, für welche die Vergütungen entrichtet werden, im anderen Vertragsstaat ausgeübt, so steht diesem Staat, d.h. dem Arbeitsstaat, das Besteuerungsrecht an den Vergütungen zu (Abs.1)¹. Massgebend für die Ausübung der Arbeit ist daher weder der Ort der Unternehmung, bei welcher der Steuerpflichtige angestellt ist, noch die bloße Verwertung der Arbeit in einem bestimmten Staat; vielmehr wird auf denjenigen Ort abgestellt, wo die Leistung persönlich, d.h. unter tatsächlicher Anwesenheit erbracht wird². Dabei wird für Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften angenommen, dass sie ihre Arbeit am Sitz der

1 Loukota, FJ 1975, S.101, Beisp.21.

2 Philipp/Binder S.59; Philipp/Loukota/Pollak Z 15 N3.

Gesellschaft entfalten³; erfolgt eine Vergütung für blosser Verfügbarkeit des Steuerpflichtigen, wird der Ort des tatsächlichen Aufenthaltes desselben als für die Besteuerung massgebend erachtet⁴.

c) Monteurklausel (Abs.2)

Abs.2 beinhaltet als Ausnahme der Zuteilungsregel des Abs.1 die sog. Monteurklausel⁵, d.h. die Regelung des Besteuerungsrechts bei Auseinanderfallen von Anstellungs- und Tätigkeitsstaat, wonach bei bloss kurzfristiger Entsendung von Arbeitnehmern in den andern Vertragsstaat das Besteuerungsrecht am Arbeitsentgelt aus verwaltungsökonomischen Gründen unter folgenden drei Voraussetzungen dennoch dem Entsendestaat (Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers) zusteht:

- ca) Vorübergehender Charakter der Arbeitsleistung, d.h. der Empfänger der Vergütung darf sich im anderen Staat (Arbeitsstaat) während des betreffenden Steuerjahres nicht länger als 183 Tage aufhalten, wobei die Zeiträume verschiedener Tätigkeiten im Arbeitsstaat innerhalb desselben Steuerjahres addiert werden. Bei Ueberschreiten der Maximalfrist von 183 Tagen tritt Steuerpflicht im Arbeitsstaat rückwirkend ein⁶.
- cb) Die Vergütungen müssen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber entrichtet werden, der nicht im Arbeitsstaat ansässig ist. In bezug auf schweizerische Arbeitnehmer kann die Monteurklausel also nur angewandt werden, wenn die kurzfristige Arbeitsleistung in Oesterreich nicht aufgrund eines Arbeitsverhältnisses mit einer in Oesterreich ansässigen Person erfolgt.
- cc) Die Vergütungen dürfen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Arbeitsstaat, d.h. im Staat, wo die Tätigkeit kurzfristig ausgeübt wird, hat.

3 VwGH vom 7.5.1979, Zl 2669/78; BFH, BStBl II, 1972, S.68.

4 BFH, BStBl II, 1970, S.867.

5 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.202.

6 Philipp/Binder S.59.

d) Schiffs- und Flugzeugbesatzungen

Vergütungen für unselbständige Arbeit des Bordpersonals von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr werden aus praktischen Erwägungen einheitlich dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens zur Besteuerung zugeteilt (Abs.3).

e) Grenzgänger (Abs.4)

ea) Vorbemerkungen

Für die Besteuerung von Grenzgängern sind durch das OECD-Musterabkommen keine besonderen Bestimmungen geschaffen worden, weil die sich aus den örtlichen Verhältnissen ergebenden Probleme zweckmässigerweise unmittelbar von den beteiligten Staaten geregelt werden sollten⁷.

Grundsätzlich zieht der Arbeitsort grosse Vorteile aus der Grenzgängerarbeit, da sowohl die Infrastrukturkosten wie auch die Soziallasten dem Wohnsitzstaat der Grenzgänger verbleiben. Aus diesem Grund fand auch der in den Vertragsverhandlungen seitens eines schweizerischen Kantons geäusserte Wunsch nach einer Erhöhung der Quellensteuer auf Grenzgängereinkünften von bisher 1% gemäss DBAA 1953 auf 2% kaum Gehör. Andererseits konnte auch das österreichische Begehren auf völligen Verzicht der Besteuerung am Arbeitsort des Grenzgängers in gewissen Fällen nicht durchdringen⁸.

Im Vernehmlassungsverfahren sowie in der parlamentarischen Diskussion in der Schweiz war die Aufnahme einer Nichtdiskriminierungsklausel zugunsten der Grenzgänger angeregt worden, mit dem

7 OECD-Kommentar N 5 zu Art.15.

8 Gemeint waren dabei v.a. Fälle, in denen die österreichische Steuer aus irgendwelchen Gründen niedriger als die schweizerische Quellensteuer war und deshalb eine Steueranrechnung im Wohnsitzstaat nicht vorgenommen werden konnte (z.B. österreichischer Grenzgänger mit grosser Familie und Schulden, der infolge der ihm in Oesterreich gewährten Abzüge kein steuerbares Einkommen erreicht).

Ziel einer steuerrechtlichen Gleichstellung der österreichischen Grenzgänger in der Schweiz mit ihren Landsleuten, die in Oesterreich einer unselbständigen Arbeit nachgehen. Es waren vor allem drei Punkte, welche in den Eidgenössischen Räten zu Beschwerden Anlass gaben⁹:

1. Sozialversicherungsbeiträge an Kassen, die Sitz oder Geschäftsleitung in Oesterreich haben resp. zum Geschäftsbetrieb in Oesterreich zugelassen sind, waren als Sonderausgaben voll abziehbar, währenddem solche an ausländische Kassen bis 1972 nur als Werbekosten (bis zur Maximalhöhe der Werbungskostenpauschale von ca. 3000 Schilling) berücksichtigt werden konnten¹⁰.

Durch §16 Abs.1-4 EStG wurden die Beiträge an ausländische Pflichtversicherungen (im Verhältnis zur Schweiz: AHV, IV, Pensionskassen) jenen an inländische Kassen gleichgestellt; bei ausländischen privaten Kassen ist ein Beitragsabzug aber nach wie vor nur zulässig, wenn die Kasse in Oesterreich zur Geschäftsführung zugelassen ist. Dies führt in begrenztem Umfang zu einer Benachteiligung der Auslandschweizer, die einer privaten schweizerischen Versicherungsinstitution angeschlossen sind, da sie ihre zu leistenden Beiträge nicht absetzen können. Oesterreich sicherte der Schweiz jedoch wohlwollende Prüfung solcher Härtefälle zu¹¹.

2. Schweizerischerseits wurde eine Diskriminierung der österreichischen Grenzgänger darin gesehen, dass Ueberzeit-, Erschwernis- und Schmutzzulagen bei diesen anders besteuert wurden als bei Oesterreichern, welche im Inland tätig waren. Dem hielt Oesterreich entgegen, dass die Steuererleichterungen für "sonstige Bezüge" gemäss §67 Abs.11 EStG ausdrücklich

9 Auskunft EStV sowie StenBull (NR) vom 25.6.1974, S.922ff; StenBull (StR) vom 16.9.1974, S.397ff; NZZ vom 29.5.1974 und NZZ vom 26.6.1974.

10 Philipp, StR 22 (1967) S.428.

11 VP zu Art.15 DBAA; Botschaft des Bundesrates zum DBAA, S.6.

auch auf Grenzgänger ausgedehnt wurden; unter diesen Begriff fallen v.a. die Belohnungen sowie die zusätzlich ausbezahlten (13. und 14.) Monatsgehälter, welche insofern begünstigt sind, als ein bestimmter Betrag steuerfrei ist und der Rest nur zu einem Sechstel besteuert wird (§67 Abs.1 und 3 EStG). Oesterreich überliess es den schweizerischen Arbeitgebern, die jährlichen Bezüge der Grenzgänger durch 14 zu teilen und ein 14. Monatsgehalt auszubezahlen, damit obige Bestimmung zur Anwendung gelangen könne. Im übrigen handelte Oesterreich durch den Erlass des EStG 1972 im Rahmen seiner Steuerhoheit; bei den schweizerischerseits als diskriminierend gerügten Bestimmungen handelt es sich um innerstaatliches Recht Oesterreichs, das keine Einmischung schweizerischerseits zulässt.

3. Nach österreichischem Recht sind nur Bezüge aus österreichischen öffentlichen Kassen steuerfrei. Für bestehende Härtefälle sicherte Oesterreich wiederum zu, wohlwollend zu prüfen, inwieweit Abhilfe geschaffen werden könne¹².

Unter Hinweis auf die obgenannten Verbesserungen, die das EStG 1972 den Grenzgängern gebracht hat, lehnte Oesterreich die Aufnahme einer sog. Nichtdiskriminierungsklausel als mit den innerstaatlichen Rechtsverhältnissen unvereinbar ab¹³.

eb) Die Abkommensnorm

Art.15 Abs.4 DBAA behandelt die Besteuerung des unselbständigen Erwerbseinkommens von Grenzgängern gesondert. Dabei wird das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers zugeteilt; dies als Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung der Unselbständigerwerbenden am Ort der Arbeitsausübung.

¹² VP zu Art.15 DBAA.

¹³ Auskunft EStV.

Der Arbeitsstaat (Quellenstaat) ist jedoch berechtigt, die erwähnten Einkünfte ebenfalls einer eingeschränkten Steuer von maximal 1% zu unterwerfen, welche im Abzugsweg an der Quelle erhoben wird. Der Wohnsitzstaat des Grenzgängers ist verpflichtet, die im Quellenstaat erhobene Steuer auf seine eigene Steuer, die auf diese Einkünfte entfällt, gemäss Art.23 DBAA anzurechnen, um die eingetretene Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Als Grenzgänger gelten nur Arbeitnehmer, welche in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind (i.d.R. innerhalb einer Zone von 30 Km.) und im anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben (i.d.R. ebenfalls innerhalb einer 30-Km.-Zone), wohin sie sich üblicherweise an jedem Arbeitstag begeben¹⁴. Die Auslegung dieser Bestimmung soll einem zwischen den beteiligten Staaten durchgeführten Verständigungsverfahren zum DBAA 1953 zufolge möglichst restriktive erfolgen¹⁵; andererseits soll einem Steuerpflichtigen, der im Laufe des Veranlagungsjahres infolge subjektiver Gründe und besonderer Umstände (z.B. Witterungsverhältnisse, Schichtarbeit) vielleicht zwei- oder dreimal verhindert ist, in seinen Wohnsitzstaat zuzurückzukehren, die Qualifikation als Grenzgänger nicht abgesprochen werden. Kommen die Uebernachtungen am Arbeitsort allerdings nicht mehr nur vereinzelt vor und sind diese durch objektive Gründe, wie z.B. der Leistung von regelmässigen Ueberstunden, verursacht,

14 Die Definition im DBAA 1953 enthielt das Wort "üblicherweise" nicht, d.h. man ging vom strikten Erfordernis des täglichen Passierens der Grenze aus, was in der Folge zu Auslegungsschwierigkeiten des Begriffes "Grenzgänger" führte.

15 Verständigungsverfahren zwischen der EStV und dem BMF vom 7.12.1959 in St. Gallen, veröffentlicht im Erlass des BMF vom 22.12.1959, Zl 165.350-8/1959, betreffend die Besteuerung der Grenzgänger nach dem österreichisch-schweizerischen DBA 1953, BGBl. Nr. 251/54.

gilt der Arbeitnehmer nicht mehr als Grenzgänger im Sinne des Abkommens¹⁶.

ec) Besteuerung der Grenzgänger in der Praxis¹⁷ (Exkurs)

Gemäss Auskunft der EStV arbeiten offenbar die österreichischen Grenzgänger vor allem im Kanton St. Gallen; im Jahre 1971, also während der laufenden Vertragsverhandlungen für das vorliegende DBA waren im Kanton St. Gallen insgesamt 4560 Grenzgänger aus Oesterreich beschäftigt. Diese Grenzgänger unterliegen einer Quellensteuer von 1%. Der Kanton Appenzell l.Rh. erhebt die Steuer von 1% lediglich in zwei Fällen. Der Kanton Appenzell A.Rh. hat weder eine Quellensteuer vorgesehen, noch scheinen dort österrei-

16 Die Abklärung der Grenzgängereigenschaft ist Gegenstand zahlreicher Verständigungslösungen, die jedoch zumeist Einzelfälle betreffen und daher als unpräjudiziell für spätere Fälle gelten. So wurde z.B. einem österreichischen Arbeitnehmer mit Arbeitsstelle in der Schweiz (und unregelmässiger Arbeitszeit), der die Wochenenden mit seiner Familie in Oesterreich verbrachte und auch während der Woche regelmässig - wenn auch nicht über Nacht - zu seiner Familie zurückkehrte, die Grenzgängereigenschaft zugesprochen und damit das Besteuerungsrecht Oesterreich zugeteilt. Die selbe Lösung wurde getroffen im Fall eines Oesterreichers, der jeweils eine relativ geringe Anzahl von Nächten (1-2 Mal/Woche) in der Schweiz verbrachte und dessen Motivierung der Wohnsitznahme in der Schweiz wenig überzeugend war.

In einem neuesten Verständigungsverfahren im Jahre 1985 regte Oesterreich eine Lockerung des geltenden Grenzgängerbegriffes hinsichtlich bestimmter Berufsgruppen (Chauffeure, Monteure) an, bei denen die Voraussetzungen des Arbeitsortes in Grenznähe sowie der üblicherweise täglichen Rückkehr an den Wohnort nicht oder nicht ständig erfüllt sind. Aus grundsätzlichen und praktischen Erwägungen konnte sich die Schweiz jedoch nicht zu einer Abkehr von ihrer restriktiven Grenzgängerbewilligungspraxis einverstanden erklären. Zu recht wies die Schweiz darauf hin, dass nur die Bedingung der täglichen Rückkehr an den Wohnort eindeutig und auch einigermaßen kontrollierbar sei. Die Verständigung sieht vor, die Grenzgängerregelung auch inskünftig in einzelfallbezogenen Verständigungsverfahren jeweils individuell zu regeln (Auskunft EStV).

17 Quelle EStV, Stand 1975. Eine diesbezügliche Umfrage bei den betreffenden kantonalen Steuerämtern (Fremdenpolizei) ergab für das Jahr 1984 folgendes Bild: SG ca. 6000 österreichische Grenzgänger, AI ca. 3 österreichische Grenzgänger und GR ca. 390 Grenzgänger aus Oesterreich (wovon 379 in der Region Unterengadin-Samnaun).

chische Grenzgänger zu arbeiten. Im Kanton Graubünden kann aufgrund der kantonalen Vorschriften über die Quellenbesteuerung die Steuer von 1% erhoben werden; allerdings sollen nur wenige Personen darunter fallen (v.a. in der Region Unterengadin-Samnaun)¹⁸. Der Kanton Thurgau erhebt keine Steuer.

18 In den Jahren 1976-1980 wurde in einigen Gemeinden der Region Unterengadin-Samnaun entgegen der staatsvertraglichen Bestimmung von Art.15 Abs.4 DBAA das Erwerbseinkommen zahlreicher österreichischer Grenzgänger der vollen Quellensteuer von Kanton und Gemeinden unterworfen, währenddem die österreichischen Steuerbehörden von ihrer Besteuerungskompetenz keinen Gebrauch machten. Durch die nachträgliche Geltendmachung der inländischen Steuerpflicht seitens des österreichischen Finanzamtes entstand eine DB, welche schweizerischerseits im Rahmen einer Verständigungslösung mittels Rückerstattung der zuviel erhobenen Quellensteuern an die 53 betroffenen österreichischen Grenzgänger beseitigt wurde. Die Rückerstattung wurde dabei auf fünf Jahre begrenzt; Ansprüche aus früheren Jahren mussten dabei als verjährt angesehen werden (Quelle: EStV, Verständigungslösung 1982 sowie Bündner Zeitung, 106. Jg. Nr. 10, 14. Januar 1982, S.1).

16. Aufsichtsratsvergütungen (Art.16)

Das Besteuerungsrecht an Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnlichen Zahlungen¹, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche oder juristische Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Verwaltungs- oder Aufsichtsrates einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft (Sitz, Geschäftsleitung) bezieht, wird dem Staat zugewiesen, in welchem diese auszahlende Gesellschaft ansässig ist².

Diese Zuteilungsregel umfasst nicht nur das Gebiet der Einkommenssteuern, sondern behält auch Gültigkeit für das Recht zur Erhebung besonderer Ertragssteuern, welche allenfalls im innerstaatlichen Recht eines der Vertragsstaaten für diese Einkünfte vorgesehen sein können, wie dies z.B. auf die österreichische Aufsichtsratsabgabe zutrifft³.

Art.16 gilt aber nur für Einkünfte, welche den Verwaltungsratsmitgliedern in dieser Eigenschaft (überwachende Funktion) von der Gesellschaft ausbezahlt werden. Beziehen die betreffenden Personen darüber hinaus noch Vergütungen für sonstige Tätigkeiten (z.B. Geschäftsführerbezüge, Beraterhonorare, Tätigkeit als gewöhnliche Angestellte), unterliegen diese Einkünfte den dafür jeweils vorgesehenen allgemeinen Zuteilungsregeln des DBA⁴.

1 Auch Tantiëmen, Sitzungsgelder etc; derartige Einkünfte werden im österreichischen innerstaatlichen Recht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet.

2 Im Einzelfall dürfte es schwierig sein, festzustellen, in welchem Staat die Leistungen des Verwaltungsratsmitglieds erbracht worden waren. Bei Auseinanderfallen von Sitz- und Geschäftsleitungsstaat einer juristischen Person besteuern beide Staaten die Aufsichtsratsvergütungen, wobei Art.16 DBAA keine Steueranrechnung vorsieht. Die verbleibende DB müsste unter Zuhilfenahme des Verständigungsverfahrens beseitigt werden (Auskunft EStV).

3 Philipp/Loukota/Pollak Z 16 N 1.

In der Schweiz ansässige Personen, die eine Tätigkeit als Verwaltungsrat für eine in Oesterreich ansässige Gesellschaft ausüben, unterliegen daselbst der Aufsichtsratsabgabe von 30% und der Einkommenssteuer in der Höhe von 20%, wobei beide Steuern im Abzugsweg erhoben werden.

4 OECD-Kommentar N 2 zu Art.16.

17. Künstler, Sportler, Artisten (Art.17)

a) Im allgemeinen

Da die Abgrenzung oftmals schwierig ist, ob eine Tätigkeit berufsmässiger Künstler¹, welche bei Unterhaltungsdarbietungen auftreten², wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie Sportler und Artisten, dem Veranstalter gegenüber selbständig oder unselbständig ausgeübt wird, teilt Art.17 das Besteuerungsrecht für die Einkünfte (Gagen) solcher Personen ohne Rücksicht auf die innerstaatliche Beurteilung und ungeachtet der Art.7, 14 und 15 DBAA³ dem Vertragsstaat zu, in welchem die betreffende Tätigkeit ausgeübt, d.h. unter tatsächlicher persönlicher Anwesenheit erbracht wird (Abs.1 Satz 1). Dabei sind die

-
- 1 Dieser Ausdruck umfasst sowohl hauptberuflich wie auch nebenberuflich erwerbstätige Künstler. Er dient v.a. der Abgrenzung zu den reinen Amateuren, welche eine entsprechende Tätigkeit nicht aus Erwerbsgründen ausüben. Sobald das Erwerbsmotiv in den Vordergrund tritt, ist die Berufsmässigkeit anzunehmen.
Eine derartige Auslegung deckt sich mit Sinn und Zweck des Artikels, lässt sich doch aus der Zielsetzung von Art.17 DBAA eine unterschiedliche Behandlung von haupt- und nebenberuflich erwerbstätigen Künstlern nicht ableiten.
Der Ausdruck "berufsmässige Künstler" stammt aus dem OECD-MA 1963; im OECD-MA 1977 wird das Wort "berufsmässig" nicht mehr verwendet. Grund dafür dürften die mit dem Ausdruck verbundenen Auslegungs- und Uebersetzungsprobleme gewesen sein. Die englische Fassung des OECD-MA 1963 handelt in Art.17 von "public entertainers", die französische Version lautet "les professionnels du spectacle". Die deutsche Uebersetzung "berufsmässige Künstler" weicht dabei insbesondere von der englischen Version ab. Sowohl aus dem englischen wie auch aus dem französischen Originaltext kann aber gefolgert werden, dass eine Besteuerungsbeschränkung auf nur hauptberuflich erwerbstätige Künstler nicht beabsichtigt war (EstV, Verständigungslösung 1982).
 - 2 Das Besteuerungsrecht an Einkünften von Künstlern ausserhalb des Unterhaltungsgewerbes (z.B. Kunstmaler, Bildhauer, Kunstgraphiker) wird sowohl bei Annahme gewerblicher wie auch bei Annahme freiberuflicher Tätigkeit dem Quellenstaat nur bei Vorhandensein einer in seinem Gebiet gelegenen festen Einrichtung zur Berufsausübung zugeteilt (vgl. Ausführungen zu Art.7 und 14 DBAA).
 - 3 Das DBAA geht somit in Uebereinstimmung mit der herrschenden Lehre weiter als das OECD-MA, welches keinen Verweis auf Art.7 enthält. Gemäss VwGH vom 10.5.1972, ZI 1637/70 ist für die zwischenstaatliche Beurteilung nur die Tatsache massgebend, ob es sich um eine der angeführten Tätigkeiten handelt.

einzelnen Tätigkeiten nicht allzu eng auszulegen, wodurch auch typische Nebentätigkeiten (z.B. Bühnenbildner, Regisseur, Dirigent) von Art.17 erfasst werden⁴.

b) Künstlerdurchgriff

In Art.17 Abs.1 Satz 2 DBAA sind bereits Bestimmungen über den sog. Künstlerdurchgriff enthalten⁵, wonach Einkünfte, die einer anderen Person für die Tätigkeit oder Ueberlassung (resp. Vermittlung) des Künstlers, Sportlers oder Artisten zufließen (z.B. Künstleragentur), ebenfalls in dem Staat besteuert werden dürfen, in welchem die Tätigkeit des Künstlers ausgeübt wird. Diese Bestimmung bezieht sich ihrer Formulierung zufolge auf das Gesamtentgelt, welches der Agentur für die Ueberlassung des Künstlers entrichtet wird und soll vor allem eine mögliche Steuerumgehung im Sinne eines Abkommensmissbrauchs verhindern.

Art.17 Abs.1 DBAA gilt nicht für Einkünfte aus Tätigkeiten berufsmässiger Künstler, die unmittelbar oder mittelbar überwiegend durch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gefördert werden (Abs.2)⁶. Einkünfte von Künstlern, die z.B. bei Staatstheatern

4 Philipp/Loukota/Pollak, Z 17 N7 m.Verw. auf die Praxis.

5 Dies obwohl solche Bestimmungen dem OECD-MA 1963, dem das DBAA grundsätzlich folgt, noch fremd waren und erst im OECD-MA 1977 Eingang fanden.

6 Der Text des DBA legt nicht fest, ob es sich dabei um öffentliche Mittel des Wohnsitzstaates des Künstlers oder allenfalls des Tätigkeitsstaates handeln muss. Analog Art.19 DBAA müsste diese Bestimmung jedoch bezwecken, dass das Besteuerungsrecht des Staates, aus dem die öffentliche Unterstützung stammt, dem Besteuerungsrecht des anderen Staates vorgehen sollte. In der Praxis eine Abgrenzung vorzunehmen zwischen Subventionen, welche lediglich der Aufrechterhaltung künstlerischer Institutionen oder auch der Durchführung von Veranstaltungen dienen und Zuschüssen, mittels derer einzelne Künstler selbst resp. bestimmte künstlerische Aktivitäten gefördert werden, dürfte schwierig sein. Daher ist die Anwendung von Art.17 Abs.2 DBAA jeweils aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Uebereinstimmend sehen jedoch beide Vertragsstaaten eine Defizitgarantie für eine Veranstaltungstätigkeit nicht als überwiegende öffentliche Förderung der Künstlertätigkeit an (EStV, Verständigungslösung 1984).

verpflichtet sind, wären somit nicht nach Art.17, sondern nach Art.19 DBAA zu behandeln⁷.

c) Merchandising-Vertrag (Exkurs)

Tritt ein Künstler Rechte für die Verwertung eines künstlerischen Werkes gegen Entgelt ab und umfassen diese Rechte nicht nur die unmittelbare Verwertung seiner persönlichen künstlerischen Tätigkeit, sondern jede darüber hinausgehende kommerzielle Auswertung seines Werkes, wie dies bei Schallplattenaufnahmen häufig der Fall ist, kann die Besteuerung nicht direkt an seinen Auftritt und an die Entstehung des Werkes anknüpfen. Aus diesem Grund fallen Einkünfte aus allgemeinen Verwertungsabreden nicht unter die Regeln über die Künstlerbesteuerung nach Art.17 DBAA, es sei denn, die Auswertung könne auch bei dieser Gestaltung der Verhältnisse als direkte Folge der persönlichen Tätigkeit verstanden werden⁸. Diese Einkünfte, die einem Künstler für die weitere Verwertung seiner Werke zufließen, können der Bestimmung des Art. 12 DBAA über die Lizenzgebühren unterliegen⁹; danach kann der Künstler im Staat, in welchem die Verwertung erfolgt, einer beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden, indem die nachträglichen Lizenzzahlungen mit einer Quellensteuer belegt werden, obwohl Lizenzeinkünfte grundsätzlich ausschliesslich in dem Staat besteuert werden, in dem der nutzungsberechtigte Empfänger ansässig ist¹⁰.

7 OECD-Kommentar N 3 zu Art.17.

8 Auskunft EStV.

9 OECD-Kommentar N 13 zu Art.12.

10 OECD-Kommentar N 3 zu Art.12; Philipp/Loukota/Pollak Z 17 N9.

18. Privatpensionen (Art.18)

Das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter aus privaten Arbeitsverhältnissen und an ähnlichen Vergütungen, wie z.B. Witwen- und Waisenpensionen sowie an ähnlichen Zahlungen aufgrund früher erbrachter, unselbständiger Arbeit (Renten), steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers zu¹. Ebenfalls am Wohnsitz des Empfängers besteuert werden öffentlich-rechtliche Pensionsbezüge, wie z.B. Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung².

Abfindungen (Abfertigungen)³, Lohnnachzahlungen im Ruhestand⁴ sowie Karenzeinkünfte⁵ werden zwischenstaatlich wie Aktivbezüge behandelt⁶.

Das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die aufgrund im öffentlichen Dienst erbrachter Leistungen entrichtet werden, ist ausdrücklich vorbehalten⁷.

1 OECD-Kommentar N 1 zu Art.18.

2 Diese fallen unter die "übrigen Einkünfte", vgl. Art.21 DBAA.

3 BFH, BStBl II, 1973, S.757.

4 BFH, BStBl II, 1972, S.459.

5 BFH, BStBl II, 1978, S.195.

6 Philipp/Loukota/Pollak Z 18 N1.

7 Vgl. Art.19 Abs.1 DBAA.

19. Bezüge aus öffentlichen Kassen (Art.19)

Vergütungen, einschliesslich der Ruhegehälter und Abfindungen, welche ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften, d.h. ein Land, ein Kanton, eine Gemeinde, ein Gemeindeverband oder eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten für ihnen erbrachte gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistungen im öffentlichen Dienst erbringt, dürfen ausschliesslich in dem Staat besteuert werden, der diese Bezüge zu zahlen hat (Schuldnerstaatsprinzip; Abs.1)¹. Dabei entscheidet sich nach den Gesetzen des Vertragsstaates, in dem eine juristische Person errichtet wurde, ob diese eine solche öffentlichen Rechts sei (Abs.2).

Art.19 teilt somit das Besteuerungsrecht an Vergütungen für Arbeitsleistungen "in Ausübung öffentlicher Funktionen"² "aus internationaler Courtoisie"³ dem Schuldnerstaat zu, so dass dieser nicht nur die Zahlung zu leisten hat, sondern auch den Steuerertrag davon erhalten kann⁴.

1 Im Gegensatz zu anderen schweizerischen DBA, aber auch zu den entsprechenden Vorbehalten in den beiden Wiener Uebereinkommen enthält das DBAA keine Einschränkung in bezug auf sog. Ortskräfte, d.h. Angestellte der Schweizer Botschaft oder des Schweizer Konsulats, die in Oesterreich ansässig sind oder die österreichische Staatsangehörigkeit besitzen. Auch solche Personen dürfen für ihre Erwerbseinkünfte grundsätzlich nur in der Schweiz besteuert werden; allerdings macht die Schweiz gemäss Auskunft der EStV von ihrem Besteuerungsrecht in der Praxis keinen Gebrauch. (Vgl. auch Loukota, FJ 1975 S.102, Beisp.22).

2 Explizites Erfordernis gem. Art.19 des OECD-MA 1963; fand aber in dieser Form weder Eingang ins DBAA 1974 noch in Art.19 OECD-MA 1977.

3 OECD-Kommentar N 2 zu Art.19.

4 Vergütungen, die die Schweiz ihren Auslandsbeamten im Rahmen von Repräsentations- und Auslandszulagen für die Entlohnung des Hauspersonals bezahlt, fallen unter Art.19 DBAA und dürfen in Oesterreich beim betreffenden Beamten nicht besteuert werden. Unter gewissen Umständen, namentlich bei Vorliegen eines privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses, kann Oesterreich diese Vergütungen als Arbeitseinkünfte beim Hausangestellten besteuern (Auskunft EStV; vgl. Art. 37 Abs.4 des Wiener Uebereinkommens über die diplomatischen Beziehungen).

Ebenso entspricht dieser Artikel den Wiener Uebereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen⁵, wobei dadurch die Anwendung der Regeln des Völkerrechts betreffend Behandlung diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen⁶ nicht eingeschränkt werden soll; vielmehr behandelt Art.19 DBAA alle Fälle, welche nicht unter obgenannte Regelungen fallen⁷.

Wie bereits festgestellt, ist Art.19 auch auf Vergütungen an die im Dienste eines Staates oder einer seiner Gebietskörperschaften stehenden Künstler anzuwenden (z.B. Schauspieler an Staatstheatern), da deren Leistung als im Hoheitsbereich des Arbeitgebersstaates erbracht gilt⁸.

Werden jedoch die Arbeitsleistungen im Zusammenhang mit gewerblichen Tätigkeiten erbracht, die der Staat oder die Gebietskörperschaft, welche hiefür Vergütungen entrichten, ausübt, sind diese nach den allgemeinen Regeln der Art.15 DBAA (unselbständige Arbeit), Art.16 DBAA (Aufsichtsratsvergütungen) sowie Art.18 DBAA (Privatpensionen) zu beurteilen⁹.

5 Uebereinkommen vom 18.4.1961 und vom 24.4.1963; vgl. Ausführungen zu Art.4 DBAA.

6 Vgl. Art.27 DBAA.

7 OECD-Kommentar, a.a.O.

8 Philipp/Loukota/Pollak Z 19 N7.

9 OECD-Kommentar N 6 zu Art.19.

20. Studenten und Praktikanten (Art.20)

Studiengelder und ähnliche Zahlungen (Stipendien, Unterhalts- und Ausbildungsbeiträge), die Gaststudenten, Praktikanten, Volontäre oder Lehrlinge aus Quellen ausserhalb des gegenwärtigen Aufenthaltsstaates empfangen, unterliegen in diesem "Gaststaat" keiner Besteuerung. Voraussetzung ist jedoch einerseits, dass der Student auch während seines Auslandsaufenthaltes im ersten Vertragsstaat noch ansässig ist resp. vor seinem Aufenthalt im Gaststaat im anderen Vertragsstaat ansässig war¹, andererseits sollte der Aufenthalt im Gaststaat ausschliesslich zu Studien- oder Ausbildungszwecken erfolgen².

Art.20 DBAA enthält jedoch in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen keine Sonderbestimmungen betreffend einer allfälligen Steuerbefreiung von Ferialpraktikanten³ und Gastprofessoren.

1 Klärende Fassung gem. OECD-MA 1977: "unmittelbar vor der Einreise in den erstgenannten Staat".

2 Durch das EStG 1972 (§29 Ziff.1 zweiter Satz) wurden derartige Zahlungen in Oesterreich auch innerstaatlich von der Steuer befreit, wodurch Art.20 DBAA an Bedeutung verloren hat.

3 Für Oesterreich: §3 Z 17 EStG.

21. Nicht besonders erwähnte Einkünfte (Art.21)

Sämtliche im DBA nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person werden generell und ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen. Diese Regelung beschlägt insbesondere auch Renten und Kapitalabfindungen aufgrund privater Versicherungen und Dienstnehmerversicherungen sowie AHV-ähnliche Renten. Mangels ausdrücklicher Zuteilungsnorm fällt auch die Besteuerung von Alimenten unter diesen Artikel.

Diese Grundzuteilungsregel als Merkmal eines vollständigen Abkommens beschlägt nicht nur Einkünfte, die aus einem der Vertragsstaaten stammen; sie erstreckt sich in ihrem Hauptanwendungsbereich vor allem auf Einkünfte aus Drittstaaten¹.

¹ Präzisierung im OECD-MA 1977: Einkünfte ... "ohne Rücksicht auf ihre Herkunft" (vgl. auch Loukota, FJ 1975 S.102, Beisp.23). Bei Ueberschneidungen infolge Doppelwohnsitzes erfolgt die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für Einkünfte aus Drittstaaten gem. Art.4 Abs.2 DBAA.

22. Vermögensbesteuerung (Art.22)

a) Im allgemeinen

Da die Vermögenssteuern im Prinzip eine Ergänzung der Besteuerung der Einkünfte aus Vermögen darstellen (gleiche Systematik der Anknüpfungspunkte), geht Art.22 DBAA grundsätzlich davon aus, dass das Besteuerungsrecht an bestimmten Vermögensteilen diesem Vertragsstaat zusteht, dem die Einkünfte aus diesem Vermögensteil zur Besteuerung zugewiesen sind¹.

Unbewegliches Vermögen im Sinne von Art.6 Abs.2 DBAA, welches einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, wird dem Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugeteilt (Abs.1). Der Grundsatz der Besteuerung im Belegenheitsstaat gilt auch dann, wenn das unbewegliche Vermögen zu einer nicht dort gelegenen Betriebsstätte resp. festen Einrichtung gehört.

Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt resp. zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, darf im Betriebsstättenstaat (Staat der festen Einrichtung) besteuert werden. Diese Zuteilungsregel gilt auch für stille Beteiligungen an Personengesellschaften gemäss Art.7 Abs.8 DBAA sowie für die Einkünfte daraus (Abs.2).

Im internationalen Verkehr betriebene Schiffe (See- und Binnenschiffe) und Luftfahrzeuge sowie das bewegliche Betriebsvermögen derartiger Unternehmungen dürfen nur im tatsächlichen Geschäftsleitsungsstaat besteuert werden (Abs.3)².

Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person sind im Ansässigkeitsstaat zu besteuern (Universalitätsprinzip; Abs.4)³.

1 OECD-Kommentar N 2 zu Art.22.

2 Vgl. Art.8 und Art.13 Abs.2 Satz 2 DBAA.

3 Diese Zuteilungsregel beschlägt im Gegensatz zu Art.3 Abs.3 DBAA 1953 auch grundpfändlich gesicherte Forderungen.

Das Betriebsstättenvermögen einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte eines Versicherungsunternehmens eines Vertragsstaates wird durch Aufteilung des Gesamtvermögens der Unternehmung im Verhältnis der Rohprämieinnahmen dieser Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieinnahmen des Unternehmens ermittelt. Diese proportionale Aufteilungsmethode (indirekte Methode) ist auch auf das bewegliche Betriebsvermögen der Versicherungsgesellschaften anzuwenden⁴.

Gemäss Abs.6 behält sich jeder der beiden Vertragsstaaten das Recht vor, bewegliches Vermögen, an dem eine Nutzniessung bestellt ist, nach seiner eigenen Gesetzgebung zu besteuern. Im Falle einer daraus resultierenden allfälligen Doppelbesteuerung wird auf das Verständigungsverfahren verwiesen⁵. Die zwischen den beiden Vertragsstaaten bestehenden unterschiedlichen steuerrechtlichen Würdigungen der Nutzniessung treten hierbei offen zu Tage: Die Schweiz rechnet das Nutzniessungsvermögen wie auch die daraus fliessenden Erträge direkt dem Nutzniesser zu und besteuert auf jeden Fall den Nutzniesser⁶; in Oesterreich dagegen erfolgt die Zurechnung des Vermögenswertes an den Eigentümer unter Berücksichtigung des Niessbrauchs als dauernde Last⁷. Eine Einigung in Form eines Kompromisses konnte nicht gefunden werden.

b) Abzug von Schulden und Schuldzinsen

Das DBAA stellt wohl Zuteilungsregeln für die Vermögensbesteuerung auf, lässt aber - wie auch das OECD-Musterabkommen - die steuerrechtliche Zuteilung der zugehörigen Schulden und Schuldzinsen völlig ausser Acht. Demnach kann jeder Vertragsstaat anhand internen Rechts bestimmen, ob eine Brutto- oder eine Nettobesteuerung vorzunehmen ist⁸. Dies führt dazu, dass auch hier

4 Vgl. Art.7 Abs.5 DBAA sowie analog SP zu Art.4 Abs.7 DBAA 1953.

5 Beibehaltung der bisherigen Lösung aus DBAA 1953, SP zu Art.2 Abs.1.

6 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.248.

7 Loukota, FJ 1975, S.103; Philipp/Loukota/Pollak Z I/2 DBA Schweiz, Art.22 Anm.3 .

8 Böckli, ASA 36 (1967/68) S.233 m.Verw; BGE 62 I 91.

unterschiedliche Auffassungen der beiden Vertragsstaaten bestehen blieben:

Oesterreich behandelt den Schuldenabzug analog seinem innerstaatlichen Recht nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Aktivum und Passivum; der Staat, der das Aktivum besteuert, hat auch die zugehörigen Passiven zum Abzug zuzulassen (objektmässige Methode)⁹. Ein Qualifikationskonflikt könnte nur durch allfällig unterschiedliche Würdigung des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit einem bestimmten Vermögenswert in den Vertragsstaaten entstehen¹⁰.

Die Schweiz jedoch lässt einen Abzug für Schulden und Schuldzinsen nur nach Lage der Aktiven, d.h. im Verhältnis des im Inland steuerpflichtigen Vermögens zum Gesamtvermögen zu (proportionale Methode) und gewährt auch die steuerfreien Beträge anteilmässig¹¹. Trotzdem resultiert daraus keine echte Doppelbesteuerung, denn das DBA teilt nur den bestimmten Tatbestand, der immer einen Nettobetrag umfasst, einem der beiden Vertragsstaaten nach dem Merkmal der belegenen Sache zu, wobei die Auswertung dieser Tatbestände dem jeweiligen innerstaatlichen Recht belassen wird. Der Einfluss des DBA ist erschöpft, sobald der entsprechende Nettobetrag bei der Besteuerung des einen Staates ausgeschieden ist¹².

9 Die Mehrheit der OECD-Staaten folgt diesem System.

10 Im IStR ist der objektmässige Schuldenabzug dem proportionalen vorzuziehen, da eine übergeordnete Instanz, die in Bewertungsfragen entscheiden könnte, fehlt (Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S. 290).

11 Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner N 16 zu §6 StG ZH (m.Verw.).

12 Philipp/Binder S.63; Philipp/Loukota/Pollak Z 22 N9.

Allerdings kann unter Umständen ein in beiden Vertragsstaaten Steuerpflichtiger je nach der Lage seines Vermögens weniger oder mehr Schulden, als er effektiv hat, abziehen¹³.

Durch die Anwendung der verschiedenen Systeme des Schulden- und Schuldzinsenabzuges in der Schweiz und in Oesterreich werden vor allem Oesterreicher mit Grundbesitz in der Schweiz benachteiligt. Da das schweizerische Recht ohnehin den Erwerb schweizerischer Grundstücke durch Personen im Ausland zu erschweren versucht, besteht schweizerischerseits kein Interesse, diese Unzulänglichkeit des DBA zu vermeiden¹⁴.

Bei der Besteuerung des gewerblichen Betriebsvermögens sollte einer Betriebsstätte von den allgemeinen Geschäftsschulden ein angemessener Teil angelastet werden, wobei sich die Höhe dieses Schuldenabzuges aus der durchschnittlichen Gesamtschuldenbelastung des Unternehmens ergeben sollte¹⁵.

13 BGE 91 I 355.

14 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.290 m.Verw.

15 Philipp/Binder S.63; Philipp/Loukota/Pollak Z 22 N9.

Dieser Grundsatz entspricht allerdings wieder eher der "indirekten Methode"; obwohl diese gem. Art.7 DBAA als ungenau und subsidiär bezeichnet wird, erweist sie sich hier als praktischer. Bei Anwendung der "direkten Methode" müsste von fiktiven Forderungen und Schulden sowie angemessenen Verrechnungspreisen zwischen den Betriebsstätten ausgegangen werden, wodurch die Höhe des zulässigen Schuldenabzuges allenfalls vage bestimmt werden könnte (vgl. Ausführungen zu Art.7 DBAA).

23. Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art.23)

a) Befreiungsmethode

Gemäss Art.23 Abs.1 DBAA wird die Doppelbesteuerung grundsätzlich durch Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt vermieden, indem der Wohnsitzstaat Einkünfte oder Vermögenswerte einer ansässigen Person, welche nach dem Abkommen dem anderen Vertragsstaat zur Besteuerung zugewiesen sind, von der eigenen Steuer auszunehmen hat. Dabei darf jedoch im Wohnsitzstaat das übrige Einkommen resp. Vermögen dieser Person zu dem Steuersatz besteuert werden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Steuer ausgenommen wären¹.

Für die Steuerbefreiung im Wohnsitzstaat ist es grundsätzlich irrelevant, ob das Besteuerungsrecht vom anderen Vertragsstaat auch tatsächlich ausgeübt wird²; der Wohnsitzstaat hat seine Besteuerung auf jenen Teil des Gesamteinkommens zu beschränken, der ihm gemäss Zuteilungsregeln des DBA zugewiesen ist. Auch bei bloss beschränkt Steuerpflichtigen steht das DBA der Anwendung des Grundsatzes der Gesamtprogression nicht entgegen.

1 Da das Steuergefälle zwischen Oesterreich und der Schweiz relativ gross ist, hatte Oesterreich ursprünglich beabsichtigt, von der bisher geltenden Befreiungsmethode gem. DBAA 1953 zur Anrechnungsmethode überzugehen, um dadurch die Errichtung österreichischer Betriebsstätten und Gesellschaften in der Schweiz inattraktiv zu machen. Oesterreich erklärte sich aber schliesslich mit der Beibehaltung der Befreiungsmethode einverstanden (Auskunft EStV).

2 Unbedingte Befreiung; OECD-Kommentar N 34 zu Art.23 A. Das damit verbundene Risiko einer völligen Nichtbesteuerung liesse sich nur durch eine sog. "subject-to-tax-Klausel" vermeiden, wonach die Anwendung der Begünstigung im einen Vertragsstaat von einer tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht würde. Eine derartige Klausel bestand noch im DBAA 1953 für Dividendeneinkünfte, ist aber dem DBAA 1974 fremd.

b) Anrechnungsmethode

Abs.2 und Abs.3 sehen für bestimmte Einkünfte, an denen beide Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht haben, aber ausdrücklich die Anrechnungsmethode im Sinne der gewöhnlichen Anrechnung vor; von dieser Bestimmung betroffen sind Dividenden (Art.10), Zinsen (Art.11) und Lizenzgebühren (Art.12) sowie die Einkünfte der Grenzgänger gemäss Art.15 Abs.4 DBAA. Dem Wohnsitzstaat des Einkommensempfängers steht zwar grundsätzlich das volle Besteuerungsrecht zu, es gilt jedoch das begrenzte Besteuerungsrecht des Quellenstaates in der Höhe von 5% (bei Grenzgängereinkünften 1%) zu berücksichtigen. Dies führt dazu, dass die Doppelbesteuerung hinsichtlich dieser Erträge beseitigt wird; im Ergebnis schuldet der Steuerpflichtige einfach die höhere Steuer.

Gemäss Abs.2 rechnet Oesterreich als Wohnsitzstaat im Falle von unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die derartige Einkünfte aus der Schweiz beziehen, die schweizerische Steuer auf seine eigene Steuer an, wobei aber der Anrechnungsbetrag den entsprechenden Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen darf, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfallen würde. Die Gutschrift der schweizerischen Steuer geht daher nur soweit, wie auf diesen Einkünften aus der Schweiz auch tatsächlich eine österreichische Steuer lastet ("Höchstbetrag der Anrechnung")³.

Gemäss Abs.3 gewährt die Schweiz ihren ansässigen Personen für österreichische Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf Antrag eine Entlastung von den eidgenössischen,

³ Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27.1.1961, AöFV Nr.78/1961 (zit. bei Philipp/Loukota/Pollak Z 23 N30).

Nichtansässige Teilhaber österreichischer Personengesellschaften können keine Steueranrechnung erhalten (vgl. Ausführungen zu Art.1 und Art.28 DBAA); allfällige Härtefälle können jedoch aufgrund interner Rechtsvorschriften (§48 BAO) gemildert werden (VP zu Art.23 DBAA).

kantonalen und kommunalen Steuern⁴, wobei die Schweiz sich wegen der Aufteilung der Steuerhoheit auf Eidgenossenschaft, Kantone und Gemeinden eine besondere Durchführung der Steueranrechnung im Sinne einer gewissen Gestaltungsfreiheit vorbehalten hat. Bedingt durch diese Besonderheiten des schweizerischen Steuersystems liesse sich eine exakte Steueranrechnung im technischen Sinn schlecht verwirklichen⁵.

Von den drei zur Verfügung stehenden Entlastungsmöglichkeiten gemäss

- lit.a) gewöhnliche Anrechnung bis zum Höchstbetrag gemäss Abs.2
- lit.b) pauschale Ermässigung der schweizerischen Steuer
- lit.c) teilweise Steuerbefreiung, mindestens aber Abzug der österreichischen Steuer vom Bruttobetrag der österreichischen Einkünfte

hat sich die Schweiz für die sog. pauschale Steueranrechnung entschieden⁶.

4 Vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAA 1974, S.7.

5 Stocker, StR 22 (1967) S.545.

In anderen OECD-Ländern kann die Anrechnung auf eine einzige Steuer erfolgen.

6 BRB (heute BRV) über die Durchführung der in den Abkommen des Bundes zur Vermeidung der DB vorgesehenen Entlastung für ausländische Steuern vom 22.8.1967/7.12.1981 (SR 672.201), V 1 des EFD vom 6.12.1967/14.12.1981 über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.-201.1), V 2 des EFD vom 12.2.1973 über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.201.3).

24. Gleichbehandlung (Art.24)

Art.24 DBAA statuiert den Grundsatz der Nichtdiskriminierung auf steuerlichem Gebiet; dieser vermag jedoch nicht eine unterschiedliche steuerliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger (Steuerausländer) gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen (Ansässigen) auszuschliessen, es sei denn, dieses Vorgehen würde die Wettbewerbsneutralität gefährden und könnte als Diskriminierung im Sinne dieses Artikels bezeichnet werden¹.

Der sachliche Anwendungsbereich dieses Artikels wird nicht durch Art.2 DBAA eingeschränkt, sondern bezieht sich gemäss Abs.4 auf Steuern jeder Art und Bezeichnung, die von einem Staat oder seinen Gebietskörperschaften oder für Rechnung des Staates oder der Gebietskörperschaften erhoben werden².

a) Diskriminierungsverbot wegen Staatsangehörigkeit

Gemäss Abs.1 dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaates³ im anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist, als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können. Die Diskriminierung und damit die ungünstigere steuerliche Behandlung liegt hier einzig im Merkmal der Staatsangehörigkeit begründet. Dabei umfasst der Begriff "Staatsangehörigkeit" nicht nur natürliche Personen, welche die

1 Philipp/Loukota/Pollak Z 24 N1.

2 OECD-Kommentar N 58 zu Art.24; Philipp/Binder S.28.

Da sich Art.24 DBAA auf Steuern jeder Art und Bezeichnung bezieht, d.h. für sämtliche Steuern jegliche Diskriminierung ausschliesst, wurde auf die Aufnahme einer speziellen Gleichbehandlungsklausel im DBAA-Erb verzichtet. Die Aufnahme einer Gleichbehandlungsklausel im DBAA-Erb könnte höchstens bei alleinigem Ausserkrafttreten des DBAA nützlich sein (OECD-Kommentar-Erb N 2 zu Art.11).

3 Klarstellende Aenderung gem. OECD-MA 1977: "ohne Rücksicht darauf, wo sie ihren Wohnsitz haben", d.h. der persönliche Anwendungsbereich von Abs.1 bezieht sich über jenen von Art.1 hinaus auf alle Staatsangehörigen eines Vertragsstaates, auch wenn sie nicht in einem der Vertragsstaaten ansässig sind.

Staatsangehörigkeit eines der Vertragsstaaten besitzen, sondern auch juristische Personen, Personengesellschaften und Personenvereinigungen, die nach innerstaatlichem Recht eines Vertragsstaates errichtet wurden. Der Ausdruck "unter gleichen Verhältnissen" bezieht sich auf Steuerpflichtige, die sich hinsichtlich der Anwendung der allgemein gültigen Steuergesetze und -vorschriften in ähnlichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen befinden⁴.

Dabei muss die Besteuerung der eigenen Staatsangehörigen und die der Ausländer unter gleichen Verhältnissen gleichartig sein (d.h. Identität der Bemessungsgrundlage der Steuer, der Art der Steueranlagung und des Steuersatzes); ebenso dürfen die mit der Besteuerung verbundenen Formalitäten (z.B. Steuererklärungen, Zahlungen, Fristen) für Ausländer nicht beschwerlicher sein als für die eigenen Staatsangehörigen⁵.

Keine Diskriminierung im Sinne des Artikels ist es jedoch, aufgrund beschränkter Steuerpflicht eine anders geartete Besteuerung vorzunehmen, als bei unbeschränkter Steuerpflicht⁶; daher verstößt auch z.B. die Besteuerung ausländischer gemeinnütziger Körperschaften in Oesterreich nicht gegen das Diskriminierungsverbot⁷.

Da aber sowohl das schweizerische als auch das österreichische Steuerrecht hinsichtlich der direkten Steuern grundsätzlich nicht nach dem Merkmal der Staatsangehörigkeit unterscheiden, ist diese Bestimmung für die genannten Vertragsstaaten relativ bedeutungslos.

4 OECD-Kommentar N 3 zu Art.24.

5 OECD-Kommentar N 10 zu Art.24; Philipp/Binder S.28.

6 VfGH vom 8.6.1966, B 43/66; VwGH vom 1.12.1967, Zl 1367/67. Für juristische Personen: VfGH vom 22.6.1967, B 25/67.

7 BFH, BStBl II, 1977, S.175.

b) Gleichbehandlung der Betriebsstätten

Abs.2 knüpft an den Ort der Niederlassung eines Unternehmens an und betrifft daher ungeachtet der Staatsangehörigkeit alle in einem Vertragsstaat ansässigen Personen, die im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte haben. Dabei darf die Besteuerung dieser Betriebsstätte nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben (d.h. gleiche Begünstigungen auf dem Gebiet der Gewinnermittlung/Abschreibungsmöglichkeiten und der Steuersätze, wie bei Unternehmen unbeschränkt Steuerpflichtiger)⁸.

Betriebsstätten schweizerischer Unternehmen, welche in Oesterreich errichtet wurden, steht dadurch jetzt das Recht auf Verlustvortrag (-abzug) gemäss §18 Abs.1 Ziff.4 EStG zu. Die Bestimmung von Art.24 Abs.2 DBAA geht somit §102 Abs.1 EStG vor und stellt eine wesentliche Aenderung gegenüber dem DBAA 1953 dar⁹.

Steuerfreibeträge, Vergünstigungen und Ermässigungen (z.B. Kinderabsetzbeträge) aufgrund des Personenstandes oder der Familienlasten, die ein Vertragsstaat seinen ansässigen Personen gewährt, müssen aber den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen nicht auch gewährt werden¹⁰.

Sofern nichtansässige Personen aus praktischen Gründen anders besteuert werden als ansässige Personen, liegt solange keine Diskriminierung vor, als die Besteuerung der Nichtansässigen im Ergebnis nicht belastender ist wie die Besteuerung der Ansässigen¹¹.

8 Philipp/Loukota/Pollak Z 24 N8.

9 Doralt/Ruppe, Bd.II, S.198.

10 OECD-Kommentar N 24 zu Art.24.

11 OECD-Kommentar N 22 zu Art.24.

c) Verbot der Diskriminierung wegen Auslandsbeteiligung

Ein ansässiges Unternehmen, dessen Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, darf im erstgenannten Vertragsstaat weder einer Besteuerung, noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, welche anders oder belastender ist, als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können (Abs.3).

Dieses Diskriminierungsverbot bezieht sich nur auf die unternehmensbesteuerung und nicht auf die Besteuerung der Personen, die das Kapital der Unternehmen besitzen oder es kontrollieren. Die steuerliche Behandlung aller in demselben Staat ansässigen Personen soll gleich sein; das sich in den Händen der Gesellschafter befindliche Auslandskapital ist aber nicht der gleichen steuerlichen Behandlung zu unterwerfen wie inländisches Kapital¹².

Für Oesterreich bringt diese Bestimmung eine Ausdehnung der sachlichen Steuerbefreiung gemäss §4 Abs.1 des Erbschaftssteuer-äquivalentgesetzes, wo festgelegt ist, dass jener Teil des Gesamtvermögens einer inländischen Kapitalgesellschaft, der auf in Oesterreich ansässige natürliche Personen entfällt, Steuerfreiheit genießt. Dies gilt aufgrund des Diskriminierungsverbotes nun auch für natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz, die an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt sind.

12 OECD-Kommentar N 57 zu Art.24.

25. Verständigungsverfahren (Art.25)

a) Im allgemeinen

Art.25 DBAA ist im Unterschied zu den meisten anderen Normen des DBA keine Zuteilungsnorm, welche die Besteuerungsrechte den Vertragsstaaten zuweist, sondern eine Verfahrensnorm, die auf Realisierung der übrigen Abkommensvorschriften abzielt¹.

Da im internationalen Steuerrecht eine übergeordnete Rechtsmittelinstanz im Sinne eines internationalen Steuergerichtshofes fehlt und jeder Staat einen bestimmten Tatbestand aufgrund des internen Rechts beurteilt, gibt das Mittel des Verständigungsverfahrens den voneinander völlig unabhängigen Verwaltungsbehörden der beteiligten souveränen Vertragsstaaten die Möglichkeit, Schwierigkeiten und Meinungsverschiedenheiten bei der Anwendung und Auslegung des betreffenden DBA beseitigen zu können².

Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens kann von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person bei der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaates³ gestellt werden, unter der Voraussetzung, dass Massnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für die betreffende Person zu einer Besteuerung geführt haben resp. führen werden, die dem DBA nicht entspricht. Das Verständigungsverfahren ist völlig losgelöst von den nach innerstaatlichem Recht beider Staaten vorgesehenen Rechtsmitteln (Abs.1)⁴; es

1 Kersch 1126.

2 Watzke, Gutachten S.19 postuliert für Fälle, in denen sich die Vertragsstaaten im Verständigungsverfahren nicht einigen können, die Einrichtung einer Schiedskommission durch die OECD. Seiner Ansicht nach hätte allenfalls auch der Internationale Gerichtshof in Den Haag als letzte Instanz fungieren können. Dieses Postulat blieb jedoch in der Praxis unverwirklicht.

Ähnlicher Ansicht auch Ludwig, Cahiers 1973, S.I/24, welcher die Schaffung einer Schiedskommission, einer internationalen Schiedsstelle für Steuerfragen oder einer Gerichtsinstanz für diese Fälle anregte und Bühler, S.42, welcher von der Fiktion zukünftiger Kollektivabkommen ausgehend die Schaffung eines Spezialgerichtshofes anregte.

3 Für die Schweiz: Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV); für Oesterreich: Bundesministerium für Finanzen (BMF); vgl. Art.10 Abs.5 DBAA-Erb.

Gem. OECD-MA 1977 auch Staat der Staatsangehörigkeit zulässig im Falle einer Diskriminierung gem. Art.24 Abs.1 DBAA.

4 BGE 82 I 4; 93 I 189.

ist ein besonderes Verfahren ausserhalb des innerstaatlichen Rechts⁵.

Der Steuerpflichtige ist berechtigt, Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen ohne Rücksicht darauf, ob er ein innerstaatliches Rechtsmittel ergriffen hat oder ob er allenfalls die innerstaatlich zur Verfügung stehenden Rechtsmittel bereits erschöpft hat⁶. Zur Antragstellung berechtigt bereits die Wahrscheinlichkeit einer eintretenden Doppelbesteuerung; eine solche muss jedoch weder bereits durchgeführt noch rechtswirksam sein. Ebenso ist das Verständigungsverfahren zulässig bei einer unmittelbaren Verletzung einer Bestimmung des DBA. Widerspricht eine Besteuerung sowohl dem DBA wie auch dem nationalen Recht, kommt das Verständigungsverfahren nur insoweit in Betracht, als das DBA verletzt ist⁷.

In diesem Sinne ist das Verständigungsverfahren das "Rechtsmittel eines DBA", obwohl der Steuerpflichtige im Verfahren selbst nicht Partei ist und auch keinen Rechtsanspruch auf die Einleitung des Verfahrens sowie die Behandlung seiner Probleme hat; auch kann er keine Einsicht in die Verständigungsunterlagen der Vertragsstaaten nehmen⁸.

5 OECD-Kommentar N 7 zu Art.25.

Art.25 DBAA weicht insofern vom OECD-Wortlaut ab, als die Bestimmung in Abs.2, wonach ein Verständigungsverfahren ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist, fehlt (vgl. OECD-Kommentar N 27 zu Art.25). Auch der OECD-Kommentar-Erb 1966 geht davon aus, dass der Artikel keine Frist für die Stellung der Anträge nach Abs.1 vorsehe. Fristen, die zweiseitig vereinbart würden, sollten genügend lang sein (OECD-Kommentar-Erb N 5 zu Art.12).

6 In der Schweiz kann der Steuerpflichtige den Streit wegen Verletzung eines Staatsvertrages direkt beim Bundesgericht anhängig machen.

7 Mit dem Gesuch um Einleitung des Verständigungsverfahrens entbindet der Steuerpflichtige die zuständige Behörde vom Steuergeheimnis gegenüber der Steuerbehörde des anderen Vertragsstaates (Lüthi, Handbuch S.470).

8 Lüthi, a.a.O. S.473; Kammermann S.184. Ludwig, Cahiers 1973, S.I/24 tritt für eine wesentliche Verstärkung der Stellung des Steuerpflichtigen in einem solchen Verfahren ein; die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten sollten zudem verpflichtet werden können, in jedem ihnen vorgelegten Fall eine Verständigungslösung zu finden.

b) Durchführung des Verständigungsverfahrens

Selbst in Rechtskraft erwachsene Veranlagungen können aufgrund eines Verständigungsverfahrens noch berichtigt werden⁹. In Oesterreich dient dazu die verfahrensrechtliche Vorschrift des §299 Abs.4 BAO, betreffend "die Aufhebung des Bescheides, der mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen in Widerspruch steht, durch die Aufsichtsbehörde, ohne Bindung an die dafür sonst vorgesehene Einjahresfrist".

In der Schweiz wird die in einem Verständigungsverfahren getroffene Vereinbarung einem bundesrechtlichen Revisionsgrund gleichgestellt. Die Aenderung einer rechtskräftigen Veranlagung aufgrund einer Verständigungslösung ist im Bundesrecht zwar nicht vorgesehen; wäre sie jedoch nicht möglich, wäre die Verankerung des Artikels über das Verständigungsverfahren in den schweizerischen DBA zwecklos¹⁰. Im Interesse der Rechtssicherheit ist die Revision rechtskräftiger Veranlagungen zeitlich allerdings nicht unbeschränkt möglich; dabei wurde der Rückerstattungsanspruch in BGE 61 I 201 und 78 I 184 auf fünf Jahre beschränkt, da periodische, jährlich geschuldete Steuern nach Ablauf von fünf Jahren verjähren¹¹.

9 Durch vorbehaltlose Zahlung der Steuern in einem oder in beiden Vertragsstaaten verwirkt der Pflichtige das Recht auf Durchführung des Verständigungsverfahrens nicht, dies im Gegensatz zum interkantonalen Recht (Zuppinger, StR 15 (1960) S.394).

10 Reimann/Zuppinger/Schärrer N 16 zu §108 StG ZH (m.Verw.). Locher, B §10, II, Nr.9; Masshardt, Wehrsteuerkommentar zu Art. 111.

11 Abweichung von Art.25 Abs.2 des OECD-MA 1977, wonach die Verständigung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechtes der Vertragsstaaten durchzuführen ist. Die vom Bundesgericht aufgestellte Verwirkungsfrist von fünf Jahren muss auch Platz greifen für Kantone, welche die Revision bei Vorliegen eines kantonalrechtlichen Revisionsgrundes nicht während mindestens fünf Jahren zulassen. Lassen hingegen die Kantone eine Revision auf fünf Jahre oder länger zu, muss diese Frist nicht nur für die kantonalrechtlichen, sondern auch für die bundesrechtlichen Revisionsgründe Geltung haben. Eine Verständigung kann die Steuerrückerstattung bis zur kantonalen Verjährungsgrenze anordnen; eine weitergehende Rückerstattung könnte höchstens aus Billigkeitserwägungen erfolgen (Reich 3.126ff.).

Aufgrund innerstaatlicher Normen und der im Rahmen von Verständigungsverfahren befolgten Praxis vertritt die EStV die Ansicht, dass die Erstattung auf fünf Jahre beschränkt werden sollte. An-

Das Verfahren wird gemäss Abs.2 in **zwei Phasen** unterteilt:

Vorerst überprüft die zuständige Behörde des Wohnsitzstaates aufgrund des Antrages des Steuerpflichtigen, ob dessen Einwendungen begründet sind. In den Fällen, in denen die beanstandete Besteuerung ganz oder teilweise auf eine im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen getroffene Massnahme zurückzuführen ist, kann das Verfahren ohne gegenseitige Verständigung erledigt werden, indem seitens des Wohnsitzstaates eine entsprechende Berichtigung resp. Entlastung herbeigeführt wird.

Ist die zuständige Behörde jedoch der Ansicht, die beanstandete Besteuerung sei auf Massnahmen des anderen Vertragsstaates zurückzuführen, wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird¹². Eine Verpflichtung zur Erzielung eines Resultats (Einigungszwang) besteht nicht, jedoch werden gemäss Auskunft der EStV praktisch alle Fälle durch Vergleich resp. Einigung beigelegt.

Um eine Einigung zu erzielen, sind für die zuständigen Behörden nebst deren nationalen Steuerrechtsvorschriften und den Abkommensbestimmungen subsidiär auch Billigkeitserwägungen nicht ausser Acht zu lassen¹³.

Stets werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des DBA entstehen, im gegenseitigen Einvernehmen

sprüche aus früheren Jahren müssten dagegen als verjährt angesehen werden (EStV, Verständigungslösung 1982).

Selbst ein fristgerechtes oder umgehend angebrachtes Begehren vermag abgelaufene internrechtliche Fristen hinsichtlich der Steueranlagung, der Revision oder der Erstattung von Steuern nicht wiederherstellen (Lüthi, Handbuch S.471).

12 Lehnt die EStV als zuständige Behörde ein Gesuch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens ab, kann der Gesuchsteller beim Eidgenössischen Finanzdepartement Beschwerde erheben (VwVG Art. 44ff); der Beschwerdeentscheid kann mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde (OG Art.98 lit.b) an das Bundesgericht weitergezogen werden (Lüthi, a.a.O. S.472).

13 OECD-Kommentar N 26 zu Art.25.

zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen, die das DBA nicht regelt, vermieden werden kann (Abs.3)¹⁴.

Gemäss Abs.4 können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zwecks Herbeiführung einer Einigung unmittelbar miteinander verkehren, d.h. der diplomatische Weg muss nicht beschritten werden. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmässig (das Verfahren wird üblicherweise schriftlich abgewickelt), kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht¹⁵. In der Schweiz stellt sich dabei das Problem, dass die EStV in den Verständigungsverfahren im Namen des Bundes auftritt und auch über den Steueranspruch des betroffenen Kantons befindet, d.h. in dessen Steuerhoheit eingreift. Im Interesse einer einheitlichen Anwendung und Auslegung des DBA und unter Berücksichtigung der regen Kontakte zwischen EStV und der betroffenen kantonalen Steuerbehörde - insbesondere der Gelegenheit zur Vernehmlassung seitens der Kantone - lässt sich dieser Eingriff wohl vertreten¹⁶.

14 Präzisierung der bisherigen Regelung gemäss DBAA 1953. Insbesondere bleibt das Verständigungsverfahren in Fällen von Unternehmensumstrukturierungen (Umwandlung, Einbringung einer Betriebsstätte, Verschmelzung, Betriebsaufspaltung) ausdrücklich vorbehalten, wobei unbillige Härten aus den Auswirkungen des innerstaatlichen Rechts nach Möglichkeit vermieden werden sollen (VP zu Art.25 DBAA).

Bei der Regelung von Fragen, die im Abkommen nicht behandelt sind, muss eine Verständigung dem Sinn und Zweck des DBA entsprechen sowie mit dem ursprünglichen Vertragswillen der Parteien vereinbar sein (Lüthi, a.a.O. S.475).

15 Bei besonderen Auslegungsschwierigkeiten in bestimmten Punkten bestünde überdies die Möglichkeit, den Steuerausschuss der OECD um ein Gutachten anzugehen (OECD-Kommentar-Erb N 9 zu Art.12).

16 Reich S.80/S.113f.

c) Rechtsnatur des Verständigungsverfahrens

Beide Vertragsstaaten beurteilen die Rechtslage unter Berücksichtigung der Argumente des anderen Staates, wobei sich häufig ein Staat der Meinung des anderen Staates anschliesst. Dementsprechend wird der konkrete Fall von den obersten Steuerbehörden entschieden und zum Vollzug an die untergebenen Verwaltungsorgane delegiert, wobei diese an die Weisungen der obersten Steuerbehörden gebunden sind¹⁷.

Die in einem Verständigungsverfahren anhand eines konkreten Falles getroffene Entscheidung ist schweizerischerseits grundsätzlich sowohl für die Veranlagungs- als auch für die Rechtsmittelbehörden verbindlich. Das Bundesgericht hat in BGE 82 I 1 die Frage der Verbindlichkeit der Verständigung offen gelassen, in anderen Entscheiden aber mehrmals betont, dass in einem Verständigungsverfahren von einem Gerichts- oder Verwaltungsentscheid zugunsten des Steuerpflichtigen abgewichen werden könne¹⁸. Der Umfang des akzessorischen Prüfungsrechts ergibt sich aus Art.113 Abs.3 BV, welcher eine richterliche Ueberprüfung genehmigter Staatsverträge verbietet. Somit kann lediglich geprüft werden, ob sich die EStV beim Abschluss der Verständigung an die ihr in Art.25 DBAA eingeräumte Kompetenz gehalten hat, woraus folgt, dass eine im Rahmen der Delegationsgrundlage abgeschlossene Verständigung auch für die Justizbehörden verbindlich ist¹⁹.

17 Philipp/Binder S.27; Philipp/Loukota/Pollak Z 25 N38/39.

Zu fordern wäre jedoch die Veröffentlichung zumindest der grundlegenden Verständigungslösungen (so auch Bühler S.43).

18 BGE 62 I 91; 63 I 305; 66 I 265.

19 Reich S.118f.

Anders in Oesterreich: da es sich regelmässig um Entscheidungen von Verwaltungsbehörden handelt, ist weder der Steuerpflichtige noch ein Gerichtshof des öffentlichen Rechts an diese Entscheidung gebunden²⁰. Dem Steuerpflichtigen steht daher - wenn er diese im Verständigungsverfahren erarbeitete Lösung für unrichtig hält - das Recht offen, gegen die aufgrund des Verständigungsverfahrens ergehenden Steuerbescheide im normalen Verfahren die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes anzurufen²¹.

Sollte es im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu keiner einvernehmlichen Lösung kommen, bleibt die Doppelbesteuerung aufrecht erhalten; dabei handelt es sich aber um äusserst selten vorkommende Fälle.

²⁰ Es muss aber darauf hingewiesen werden, dass im Verständigungsverfahren gefundene Lösungen durch die innerstaatliche Rechtslage voll gedeckt sein müssen (vgl. auch das verfassungsgesetzlich normierte Legalitätsprinzip in Art.18 BVG).

²¹ Philipp/Binder a.a.O; Philipp/Loukota/Pollak a.a.O.

26. Informationsaustausch (Art.26)

a) Im allgemeinen

Gemäss Abs.1 erfolgt ein Informationsaustausch zwischen der EStV und dem BMF für jeweils einen bestimmten Fall nur auf Ersuchen, wobei die gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Vertragsstaaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichlichen Auskünfte (schriftlich oder mündlich) ausgetauscht werden können (Verwaltungshilfe)¹. Dies jedoch nur soweit, wie ein solcher Informationsaustausch zur richtigen Durchführung des DBA nötig erscheint (kleine Auskunftsrechtshilfe)²; keinesfalls auch zur Durch-

1 Auf anderem Wege erlangte Kenntnisse der Behörden gelten nicht als "erhältlich" (Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.398f.).

Zuppinger, ASA 50 (1981/82) S.13 Anm.22 weist darauf hin, dass der Bereich der im normalen Veranlagungsverfahren erhältlichen Auskünfte durch das BG über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung vom 9.Juni 1977 stark erweitert worden ist, indem der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner abgeschlossenen Rechtsgeschäfte und der von ihm erbrachten geldwerten Leistungen umfassend auskunftspflichtig ist. Urkunden und Belege sind während zehn Jahren aufzubewahren; u.U. haben auch Drittpersonen eine Auskunftspflicht.

In der Schweiz stehen dem Betroffenen gegen Mitteilungen der EStV, dass diese einem ausländischen Auskunftsbegehren Folge leisten wolle, sowohl die Einsprache (VwVG Art.5) wie auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (OG Art.97ff) offen (vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAD 1971 vom 20.10.1971).

2 Loukota, FJ 1978 S.142; auch "Vertragsrechtshilfe" oder "kleiner Auskunftsverkehr" genannt (Philipp/Loukota/Pollak Z 200 N7).

Vgl. auch ausserhalb des DBA: Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20.3.1981 (IRSG; SR 351.1). Dort ist im Rahmen von Europarat-Vereinbarungen festgelegt, dass die Schweiz in Abgabebetrugsfällen Rechtshilfe gewähren kann, aber nicht muss (Art.3 Abs.3 IRSG); das IRSG ist als Ermächtigungsgesetz anzusehen (Schultz, SBV-Heft Nr.22, S.17). Bis zur Schaffung dieses Gesetzes war es ein feststehender Grundsatz der schweizerischen Rechtsordnung, im Fiskalbereich keine internationale Rechtshilfe in Strafsachen zu leisten (Locher, ASA 50 (1981) S.99). Der rechtshilferechtliche Begriff des Abgabebetruges deckt sich mit demjenigen von Art.14 VStrR; für die Auslegung dieses Begriffes ist die Umschreibung des Betrugs in Art.148 StGB und in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung massgebend (Schultz, a.a.O. S.26; Bernasconi S.13/14).

Gem. Art.1 Abs.3 IRSG muss es sich beim ausländischen Verfahren um ein Strafverfahren handeln; im Steuerveranlagungsverfahren kann keine Rechtshilfe erteilt werden.

führung des innerstaatlichen Rechts, wie in Art.26 des OECD-Musterabkommens vorgesehen³.

Solcherart erhaltene Informationen unterliegen der Geheimhaltungspflicht (internationales Steuergeheimnis) und dürfen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Rechtsprechung oder auch der Strafverfolgung hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst sind. Informationen, die ein Handels-, Bank-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis verletzen würden, dürfen nicht ausgetauscht

Unter Hinweis auf den legitimen Schutz der Persönlichkeitsinteressen genehmigte der Nationalrat am 4.6.1984 das Zusatzprotokoll Nr.99 zum europäischen Uebereinkommen über Rechtshilfe in Strafsachen nur mit dem Vorbehalt, dass bei fiskalischen Delikten für die Schweiz keine Pflicht zur Rechtshilfe bestehen solle. Das erste Kapitel dieses Zusatzprotokolles hätte die Pflicht vorgeesehen, auch bei fiskalischen Delikten sog. "kleine Rechtshilfe" zu leisten; der Begriff der kleinen Rechtshilfe hätte dabei die Herausgabe von Beweismitteln und die Einvernahme von Zeugen, nicht aber die Auslieferung von Beschuldigten umfasst (Quelle: TA vom 5.6.1984).

Oesterreich hat dieses Zusatzprotokoll, im Gegensatz zur Schweiz, ratifiziert. Ausländischen Rechtshilfeersuchen kann jedoch gem. Art.8 IRSG nur entsprochen werden, wenn Gegenrecht gewährt wird. In bezug auf Oesterreich können keine Rechtshilfeersuchen vollzogen werden, da Oesterreich in §51 i.V.m. §15 des Auslieferungs- und Rechtshilfegesetzes in Fiskalsachen eine Rechtshilfeleistung ausgeschlossen hat. Eine Rechtshilfe bei Abgabebetrug zwischen Oesterreich und der Schweiz wird somit erst möglich sein, wenn die Schweiz das Zusatzprotokoll Nr.99 ebenfalls ratifiziert hat (Frei, StR 1985, S.187).

- 3 Entgegen dem OECD-MA 1977 ist die Rechtshilfe durch Art.1 DBAA eingeschränkt, d.h. Informationen dürfen nur Angaben über ansässige Personen enthalten.

Die Schweiz hat zu dieser OECD-Vorschrift ("grosse Auskunftsklausel") einen ausdrücklichen Vorbehalt angebracht (OECD-Kommentar N 23 zu Art.26 sowie OECD-Kommentar-Erb N 14 zu Art.13), da sie der Ansicht ist, dass die für die richtige Anwendung und die Vermeidung des Missbrauchs eines DBA benötigten Informationen bereits aufgrund bestehender Vertragsbestimmungen über das Verständigungsverfahren etc. ausgetauscht werden könnten. Daher erachtet die Schweiz eine besondere Bestimmung über den Informationsaustausch als überflüssig; eine solche ausdrückliche Bestimmung könnte schweizerischerseits wegen des Zwecks des Abkommens (der hier sehr eng in der Vermeidung der internationalen DB gesehen wird) nur den Austausch von Informationen vorsehen, die zur richtigen Anwendung und zur Vermeidung der missbräuchlichen Inanspruchnahme eines DBA notwendig sind (BGE 96 I 733).

werden⁴. Ausgehend von den Interessen des Steuerpflichtigen, eine Doppelbesteuerung möglichst zu vermeiden, sollte der Geheimhaltungsbegriff relativ eng gefasst werden; in diesem Sinne vermögen nur Tatsachen von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung, welche (auch von Dritten) praktisch nutzbar sind, ein Geschäftsgeheimnis zu begründen⁵.

Die Bestimmungen des Abs.1 dürfen keinem Vertragsstaat Verpflichtungen auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von seinen eigenen Vorschriften resp. seiner Verwaltungspraxis abweichen oder die seiner Souveränität, seiner Sicherheit, seinen allgemeinen Interessen oder dem ordre public widersprechen. Ebenso dürfen keine Angaben vermittelt werden, die nicht aufgrund der eigenen Gesetzgebung und aufgrund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können (Reziprozitätsvorbehalt; Abs.2)⁶.

Zuppinger, a.a.O. S. 39 weist darauf hin, dass sich diese schweizerische Haltung in der Praxis bewährt habe; der Beitritt der Schweiz zu einem multilateralen Abkommen resp. die einseitige, durch Bundesgesetz geregelte allgemeine Amtshilfe in Steuersachen seien deshalb abzulehnen.

Eine auf notwendige Auskünfte zur Verhütung von Betrugsdelikten etc. ausgedehnte Auskunftspflicht findet sich in Art. XVI Abs.1 DBAUSA.

Vergleichsweise sei lediglich erwähnt, dass einige Abkommen Oesterreichs (DBAA-F und DBAA-N) sogar Vollstreckungsrechtshilfe vorsehen. Zudem besteht zwischen Oesterreich und der BRD ein eigenes Rechtshilfeabkommen für das Gebiet der Veranlagung und der Vollstreckung der Steuern.

Vgl. weitergehende Massnahmen im BRB 1962, insbesondere Art.4.

- 4 Der Kommentar zum OECD-MA 1963 nahm in N 13 zu Art.26 das Bankgeheimnis vom Informationsaustauschverbot aus. Dies wurde schweizerischerseits m.E. zu recht kritisiert, u.a. bei Höhn, Doppelbesteuerungsrecht S.399.

Der Kommentar zum OECD-MA 1977 vertritt in N 19 zu Art.26 eine andere Ansicht und überlässt es den Vertragsstaaten, ob sie das Bankgeheimnis explizit im DBA aufnehmen wollen.

Das straf- und verwaltungsrechtlich geschützte schweizerische Bankgeheimnis (Art.47 Abs.1 lit.b des BG über die Banken und Sparkassen vom 8.11.1934; SR 952.0) sowie das in §23 des Kreditwesengesetzes 1979 (BGBl 1979/63) in Oesterreich eingeführte Bankgeheimnis sind demnach durch Art.26 DBAA gewahrt.

Eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses i.S.v. Art.47 Abs.4 des BG über Banken und Sparkassen in Verfahren zwischenstaatlicher Rechtshilfe aufgrund von Art.3 Abs.3 IRSG wegen Abgabebetrugs ist jedoch erlaubt (Schultz, a.a.O. S.15; Zuppinger, a.a.O. S.23).

Dabei gelten als Angaben, die im Rahmen des üblichen Verwaltungsverfahrens beschafft werden können, solche, von denen die Steuerbehörde bereits Kenntnis hat resp. die von der Steuerbehörde im üblichen Veranlagungsverfahren eingeholt werden können; nicht aber solche, die nur aufgrund besonderer Nachforschungen oder besonderer Prüfungen der vom Steuerpflichtigen oder von anderen Personen geführten Bücher beschafft werden können⁷. Gemäss BGE 96 I 747 ist die Weitergabe von Informationen, in deren Besitz ein Vertragsstaat gelangt ist, ohne dass er diese nach seinem Recht hätte beschaffen können, nicht gestattet⁸.

Vorliegende Bestimmungen verpflichten die Vertragsstaaten zwischenstaatlich zur Erteilung gewisser Auskünfte; innerstaatlich leitet sich aus Art.26 die Berechtigung ab, Auskünfte an den anderen Vertragsstaat weiterleiten zu dürfen, m.a.W. das Steuergeheimnis durchbrechen zu dürfen⁹. Innerstaatliche Bestimmungen über das Steuergeheimnis sowie über die Wahrung der Amtsverschwiegenheit vermögen nicht als Hinderungsgrund für den in diesem Artikel vorgesehenen Informationsaustausch zu gelten¹⁰.

Dem Steuerpflichtigen selbst obliegt bei Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungs- resp. Aufklärungspflicht; solange der ersuchende Staat die Möglichkeit hat, dem Pflichtigen Auflagen zu machen, scheint es zweckmässig, die Steuerbehörden des anderen Vertragsstaates nicht um Mithilfe anzugehen¹¹.

Die Verpflichtung der Steuerbehörden der Vertragsstaaten zum Informationsaustausch über die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Tatsachen ist durchaus geeignet, sich zugunsten des

5 Philipp/Loukota/Pollak Z 200 N29.

6 Die Informationsklausel von Art.26 DBAA stimmt mit Art.27 DBAD 1971 überein (vgl. Botschaft des Bundesrates zum DBAD vom 20.10.1971, BBl 1971 II S.1445), ebenso mit Art.28 DBAF.

7 OECD-Kommentar N 16 zu Art.26 sowie OECD-Kommentar-Erb N 12 zu Art.11.

8 Lüthi, Handbuch S.481.

9 Philipp/Loukota/Pollak Z 26 N4.

Zuppinger, a.a.O. S.20 betont, dass es sich beim Steuergeheimnis um ein qualifiziertes Amtsgeheimnis handelt, das nur bei Vorliegen eines eindeutig höheren Interesses (hier die internationale Zusammenarbeit zum Zweck einer gesetzmässigen und rechtsgleichen Besteuerung) durchbrochen werden darf.

Pflichtigen auszuwirken, indem seine Angaben durch amtliche Bestätigung erhärtet werden. Weitergehende Auskunftserteilung über solche vom Pflichtigen nicht geltend gemachten Tatsachen würden aber der rechtlichen Grundlage entbehren.

Anders sieht das Bundesgericht in BGE 96 I 736 die Auskunftspflicht in erster Linie als Schutz der Steuerbehörden der betroffenen Vertragsstaaten vor missbräuchlicher Inanspruchnahme des DBA. Dabei trägt es m.E. dem Umstand zu wenig Rechnung, dass die primäre Aufgabe eines DBA die Vermeidung der Doppelbesteuerung sein sollte und nicht die Informationsbeschaffung zugunsten einer Steuerbehörde¹².

Auf diesem Wege erhaltene Informationen dürfen keinesfalls für aussersteuerliche Zwecke, wie z.B. der Verfolgung von Devisenvergehen, verwendet werden¹³. Auch die Weiterleitung von Informationen an einen dritten Staat (selbst bei Vorliegen einer Rechtshilfevereinbarung) wäre unstatthaft¹⁴.

b) Zustellungs- und Vollstreckungsrchtshilfe (Exkurs)

Art.26 DBAA umfasst eine eingeschränkte Ermittlungsrchtshilfe zwischen der Schweiz und Oesterreich. Lediglich der Vollständigkeit halber sei auch kurz auf die Zustellungs- und Vollstreckungsrchtshilfe hingewiesen:

10 OECD-Kommentar N 14 zu Art.26. Die Bestimmungen des DBA haben Gesetzesrang und gehen als "lex specialis" den entgegenstehenden innerstaatlichen Vorschriften vor (VwGH vom 28.6.1963, ZI 2312/61).

11 Herold, StR 22 (1967) S.18.

12 Zuppinger, ZBl 74 (1973) S.18ff. Anm.64 m.Verw.

13 Philipp/Loukota/Pollak Z 26 N7a.

14 Philipp/Loukota/Pollak Z 200 N19.

ba) Zustellungsrechtshilfe

Steuerbescheide werden grundsätzlich durch gültige Zustellung an den Steuerpflichtigen wirksam.

Seitens der österreichischen Finanzverwaltung wird die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der postalischen Bescheidzustellung - auch ins Ausland - anerkannt (Einführungserlass zur BAO, Abschnitt 6). Aufgrund der stillschweigenden Zustimmung einer Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten hat Oesterreich auch auf völkerrechtlicher Ebene die Zulässigkeit der internationalen Postzustellung angenommen¹⁵.

Die Schweiz dagegen lehnt eine internationale Postzustellung für abgabenbehördliche Schriftstücke ausdrücklich ab, mit der Begründung, die Zustellung von Verwaltungsverfügungen sowie von prozessleitenden Verfügungen und Entscheidungen der Verwaltungsjustizbehörden und Gerichte sei ein Hoheitsakt, der die Souveränität verletze. Eine derartige Zustellung dürfe an Adressaten im Ausland nur mit Bewilligung der zuständigen ausländischen Behörde und keinesfalls durch die Post erfolgen, es sei denn, diese Zustellungsart wäre mit dem betreffenden Staat vereinbart oder würde von diesem geduldet¹⁶. Gemäss Auffassung des EJPD ist die Postzustellung von Verfügungen in Fiskalsachen ins Ausland grundsätzlich völkerrechtswidrig¹⁷. Gemäss Völkergewohnheitsrecht zulässig und von den meisten Staaten geduldet sei lediglich die postalische Zustellung steueramtlicher Mitteilungen informativen Charakters, wie namentlich die Einladung zur Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz, wenngleich eine völkerrechtswidrige Zustellung nicht ohne weiteres nichtig sei¹⁸.

15 Philipp/Loukota/Pollak Z 200 N45.

Im Rahmen der Vertragsverhandlungen zum vorliegenden DBA hat Oesterreich als Neuerung gegenüber dem DBAA 1953 die Einführung einer Zustellungshilfe vorgeschlagen (Quelle: EStV).

16 Guldener S.253; ZBl 84 S.329; Knechtle S.46.

17 Bericht des EJPD vom 7.6.1957, zit. in Reimann/Zuppinger/Schärner, N 12 zu §78 StG ZH und N 34 zu §116 StG ZH.

18 VGr vom 20.4.1983, ZBl 84 S.329.

Die Schweiz hat Oesterreich davon in Kenntnis gesetzt, dass sie nur die Zustellung von Aufforderungen zur Benennung eines österreichischen Zustellungsbevollmächtigten auf dem Postweg gestatten wolle. Die direkte Postzustellung anderer Erledigungen (erstinstanzliche Steuerbescheide, Rechtsmittelentscheidungen etc.) auf schweizerischem Hoheitsgebiet sei als unzulässig zu unterlassen¹⁹. Die Zustellung muss diesfalls auf dem diplomatischen Weg erfolgen²⁰.

bb) Vollstreckungsrechtshilfe

Das DBAA sieht für die Vollstreckung von öffentlich-rechtlichen Ansprüchen eines ausländischen Staates, wie Steuerforderungen oder Steuerbussen 'keine Rechtshilfe vor'²¹, da die Vollstreckung ausländischer Steuerentscheide in der Schweiz dem ordre public widersprechen würde²². Demzufolge gewähren die schweizerischen Behörden im Inland keinerlei Rechtshilfe für den Bezug ausländischer Steuern und lassen auch keine Amtshilfe ausländischer diplomatischer oder konsularischer Vertretungen für Bezugsmassnahmen ausländischer Steuerbehörden in der Schweiz zu. Ebenso müssen die schweizerischen Aussenvertretungen von jeder Mithilfe beim Bezug schweizerischer Steuern absehen²³.

19 Vgl. Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.12.1962, Z1 109.552-8/62, betreffend Zustellung von Erledigungen der Abgabenebehörden in der Schweiz.

20 Für Oesterreich: §106 Abs.2 BAO.

21 Eine beschränkte Vollstreckungsrechtshilfe besteht in Art.16 DBA-USA sowie im Staatsvertrag mit den USA über gegenseitige Rechtshilfe in Strafsachen vom 25.Mai 1973 (AS 1977, 42) hinsichtlich der Verfolgung von Angehörigen des sog. organisierten Verbrechens (Locher, ASA 50, 1981, S.100).

22 Blumenstein, Festgabe S.198/207, zit. bei Reimann/Zuppinger/Schär-
rer, N 35 zu §116 StG ZH; Knechtle S.46; Locher, a.a.O.

23 Reimann/Zuppinger/Schär-
rer, a.a.O.

27. Diplomaten (Art.27)

Das DBA berührt die steuerlichen Vorteile¹ der Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung sowie ihnen nahestehender Personen², welche ihnen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder aufgrund besonderer zwischenstaatlicher Vereinbarungen (wie insbesondere den Wiener Übereinkommen über die diplomatischen bzw. konsularischen Beziehungen) gewährt werden, nicht (Abs.1)³; m.a.W. eine ungünstigere steuerliche Behandlung wäre unzulässig⁴.

Werden Einkünfte oder Vermögenswerte wegen der einer Person nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder aufgrund besonderer zwischenstaatlicher Verträge zustehenden diplomatischen oder konsularischen Vorrechte im Empfangsstaat nicht besteuert, steht das Besteuerungsrecht dem Entsendestaat zu (Abs.2).

Diese Bestimmung soll verhindern, dass durch das Zusammentreffen der Vorschriften des DBA mit den nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder nach besonderen zwischenstaatlichen Vereinbarungen bestehenden diplomatischen und konsularischen Vorrechten, eine unbeabsichtigte Steuerentlastung in Form einer "doppelten Nichtbesteuerung", d.h. einer Steuerbefreiung in beiden Vertragsstaaten, eintritt⁵.

1 Bezieht sich auf alle Steuerprivilegien, wie sie insbesondere in den beiden Wiener Übereinkommen erwähnt werden, und somit auch auf die Einkommenssteuer (Auskunft EStV).

2 Vorliegende Bestimmungen gelten z.T. auch für Honorarkonsuln, wobei für diese i.d.R. nur diejenigen Beträge steuerfrei sind, die ihnen als Auslagenersatz vom Entsendestaat zufließen (OECD-Kommentar N 5 zu Art.27).

3 Unter Beachtung des Vorbehaltes gem. Abs.1 dürfte das DBA als zweiseitiges Abkommen den beiden Wiener Übereinkommen grundsätzlich vorgehen (so auch EStV).

4 Schweiz: vgl. die Übersicht der staatsvertraglichen Regelung der steuerlichen Privilegien der diplomatischen Missionen, konsularischen Posten und ihres Personals sowie der internationalen Organisationen und ihrer Beamten im III. Teil der Sammlung EStV.
Oesterreich: vgl. die Übersicht über die völkerrechtlichen Bestimmungen und überstaatlichen Privilegien sowie Immunitäten im IV. Teil von Philipp/Loukota/Pollak und bei Philipp/Binder S.175f. Das OECD-MA 1977 sieht bei Art.27 nur den Abs.1 zwingend vor. Die Aufnahme der Abs.2 bis 4 in die DBA wird den Vertragsstaaten freigestellt.

5 Für Erwerbseinkünfte wird das Besteuerungsrecht dem Entsendestaat bereits aufgrund von Art.19 Abs.1 DBAA ausdrücklich zugewiesen.

Bei Anwendung des DBA gelten die Angehörigen einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung, die ein Vertragsstaat im anderen Vertragsstaat oder einem dritten Staat unterhält, sowie ihnen nahestehende Personen als im Entsendestaat ansässig, sofern sie dessen Staatsangehörigkeit besitzen und dort auch Einkommens- und Vermögenssteuern wie ansässige Personen zu entrichten haben (Abs.3)⁶.

Gemäss Abs.4 gilt das DBA nicht für zwischenstaatliche Organisationen, deren Organe oder Beamten sowie Angehörige diplomatischer oder konsularischer Vertretungen eines dritten Staates und ihnen nahestehende Personen, welche sich in einem Vertragsstaat aufhalten, aber in keinem der Vertragsstaaten für die Zwecke der Steuern vom Einkommen oder Vermögen als ansässig gelten. Hieraus folgt, dass sich internationale Organisationen, deren Organe und Beamten, welche in einem Vertragsstaat nur mit den Einkünften aus den in diesem Staat gelegenen Quellen steuerpflichtig sind, nicht auf die Vergünstigungen des DBA berufen können⁷.

6 Die Schweiz vertritt die Auffassung, dass nur die Personen als ansässig anzusehen sind, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und die für den steuerpflichtigen Teil ihres Einkommens einer Steuer zu dem Satz unterliegen, der für ihr Gesamteinkommen gelten würde, wenn sie nicht teilweise steuerbefreit wären (OECD-Kommentar N 6 zu Art.27).

7 OECD-Kommentar N 4 zu Art.27.

28. Sonstige Bestimmungen (Art.28)

a) Allgemeine Bestimmungen

Die Absätze 1 bis 5 hiernach übernehmen im wesentlichen bestehende Regelungen von Verfahrensfragen¹.

Abs.1 hält fest, dass das Recht der Vertragsstaaten zur Vornahme eines Quellensteuerabzuges bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren durch das DBA nicht berührt wird, d.h. sich nach innerstaatlichem Recht der Vertragsstaaten richtet.

Die einbehaltenen Quellensteuern² sind jedoch gemäss Abs.2 auf Antrag insoweit zu erstatten, wie ihre Erhebung durch das DBA eingeschränkt wird. Anstelle der Rückerstattung kann bei Lizenzgebühren auf Antrag vom Abzug der Steuer abgesehen werden³.

Gemäss Abs.3 (sowie Art.4 Ziff.2 der Durchführungsvereinbarung) beträgt die Frist für den Rückerstattungsantrag drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren fällig geworden sind⁴.

Abs.4 zufolge müssen die Anträge stets eine amtliche Bescheinigung des Staates, in welchem der Steuerpflichtige ansässig ist, über die Erfüllung der Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in diesem Staat enthalten.

Weitere Einzelheiten des Verfahrens werden von der EStV und vom BMF auf dem Wege des Verständigungsverfahrens gemäss Art.25 DBAA abgeklärt (Abs.5).

1 Vgl. die Vereinbarung zwischen der Schweiz und Oesterreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vom 5./6.12.1974 im I. Teil der Sammlung EStV.

2 Schweiz: Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen.
Oesterreich: Kapitalertragssteuer auf Dividenden und Zinsen, Einkommenssteuer (Körperschaftssteuer) auf Lizenzgebühren.

3 Diese Bestimmung hat nur für Oesterreich Geltung, da Lizenzgebühren nicht der schweizerischen Verrechnungssteuer unterliegen (vgl. Ausführungen zu Art.12 DBAA).

4 Im DBAA 1953 betrug die Frist noch zwei Jahre.

b) Personengesellschaften

Nach dem Recht eines Vertragsstaates errichtete Personengesellschaften (auch sog. offene Handelsgesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften), die ihre Geschäftsleitung im Staat der Errichtung haben, sind berechtigt, die Entlastung von den Quellensteuern des anderen Vertragsstaates auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu beanspruchen, sofern mindestens drei Viertel der Gewinne der Gesellschaft Personen zustehen, die im Staate der Errichtung und der Geschäftsleitung ansässig sind (Abs.6). Dadurch können schweizerischerseits die Begünstigungen des DBA mittels Gewährung der pauschalen Steueranrechnung auch Gesellschaftern von Personengesellschaften zukommen, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind⁵.

Aus österreichischer Sicht steht der Entlastungsanspruch nicht der Gesellschaft, sondern nur den einzelnen Gesellschaftern zu, und zwar prinzipiell nur diesen Gesellschaftern, welche im selben Staat ansässig sind, in dem die Gesellschaft errichtet worden ist⁶. Daher können nicht in Oesterreich ansässige Teilhaber österreichischer Personengesellschaften grundsätzlich keine Steueranrechnung für die verbleibende Quellensteuer erhalten, wobei jedoch allfällige Härtefälle auf dem Wege von Sondergenehmigungen gemäss §48 BAO gemildert werden können⁷.

c) Basisgesellschaften

Die in einem Vertragsstaat ansässigen Personen, die nach innerstaatlichen Vorschriften von der Inanspruchnahme der Vorteile des DBA ausgeschlossen sind, können gemäss Abs.7 die in diesem DBA

5 Vgl. DBAD 1971, VP zu Art.10-12 sowie Ausführungen zu Art.1 DBAA.

6 Philipp, OeStZ Nr.6, 15.3.1975, S.67.

7 Vgl. VP vom 1.2.1973 zu Art.23 DBAA.

vorgesehenen Entlastungen von der Steuer des anderen Vertragsstaates sowie die in Art.23 vorgesehene Entlastung von der Steuer des Staates, in welchem sie ansässig sind, nicht beanspruchen. Interne Missbrauchsbestimmungen der Vertragsstaaten, die zu einem Abkommensausschluss führen, bestehen nur in der Schweiz⁸ und betreffen zumeist sog. "Basisgesellschaften"⁹. Oesterreich kennt keine rechtlichen Bestimmungen zur Abwehr von Abkommensmissbräuchen¹⁰.

d) Der BRB 1962 (Exkurs)

Der in Art.1 DBAA bilateral festgelegte persönliche Anwendungsbereich des Abkommens wird schweizerischerseits unilateral eingeschränkt durch den BRB 1962¹¹, welcher teilweise eine Folge massiver Kritik aus dem Ausland an den von einigen Kantonen gewährten Steuerprivilegien (i.d.R. Befreiung von den Ertragssteuern, nur geringe Kapitalsteuer) für Basis- (Domizil-), Patentverwertungs-, Beteiligungs-, Finanzierungs- und Verwaltungsgesellschaften, die keine eigentliche Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausüben, war¹².

Zudem war (und ist) die Schweiz im internationalen Verhältnis mit einer gewissen Sogwirkung konfrontiert, welche durch die im Verhältnis zum Ausland erheblich niedrigere Steuerbelastung entstanden ist und Anreiz zur Steuerarbitrage bietet¹³. In der Praxis sind denn auch die Fälle sehr häufig, in denen abkommensbegünstigte Einkünfte in irgend einer Form an im Ausland ansässige, nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden¹⁴.

8 BRB vom 14.12.1962 betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (BRB 1962), Sammlung EStV, Bd. III, IB, 2a, S.1ff. (vgl. Ausführungen zum BRB 1962 hiernach).

9 Auch "Baugesellschaften" genannt (Philipp, a.a.O. S.66). Vgl. auch BFH, BStBl II, 1976, S.513/608; BFH, BStBl II, 1977, S.261ff.

10 Vgl. Ausführungen zu Art.1 DBAA.

11 SR 6/2, 202.

12 Endriss S.35ff; Kammermann S.117ff; Lüthi, Handbuch S.340.

Die Schweiz wendet den BRB 1962 einseitig gegenüber allen Vertragspartnern an (Knechtle S.132).

13 Ludwig, StR 18 (1963) S.51.

14 Lüthi, Handbuch S.347.

Der BRB 1962 stützt sich auf den BB vom 22. Juni 1951¹⁵ sowie auf das Rechtsmissbrauchsverbot gemäss Art.2 Abs.2 ZGB i.V.m. Art.4 BV und bezweckt, nicht abkommensberechtigten Personen keine Steuerentlastungen zukommen zu lassen¹⁶. Dabei gilt die Inanspruchnahme einer Steuerentlastung dann als ungerechtfertigt, wenn einerseits die im DBA umschriebenen Voraussetzungen (Sitz in der Schweiz, Wohnsitz etc.) nicht erfüllt sind (Art.1 Abs.2 lit.a), andererseits, wenn sie missbräuchlich erfolgt (Art.1 Abs.1 lit.b)¹⁷.

Die Beanspruchung einer Steuerentlastung gilt dann als missbräuchlich, wenn die Begünstigung zu einem wesentlichen Teil direkt oder indirekt nicht abkommensberechtigten Personen zugute kommt (Art.2 Abs.1). Dies trifft insbesondere dann zu, wenn Angehörige von Drittstaaten über die Erträge von Beteiligungen bzw. Lizenzen praktisch steuerfrei verfügen können, indem sie diese Erträge durch eine schweizerische Gesellschaft durchlaufen lassen (Durchlaufgesellschaften; Art.2 Abs.2 lit.a) oder die Gewinne bei einer schweizerischen Gesellschaft akkumulieren, um von der Schweiz aus darüber verfügen zu können (Gewinnakkumulierungsgesellschaften; Art.2 Abs.2 lit.b). Ebenso missbräuchlich ist es, wenn Angehörige von Drittstaaten einen Treuhänder in der Schweiz bestellen, der die Erträge für sie unter Beanspruchung der Steuerentlastung empfängt (Art.2 Abs.2 lit.c) sowie wenn eine Familienstiftung oder eine Personengesellschaft ohne ge-

15 SR 672.2. Durch diesen auf Gesetzesstufe stehenden Bundesbeschluss dürfte der BRB 1962 entgegen der Ansicht Flüges (SAG 35, 1963, S. 85ff. und StR 18, 1963, S.62ff.) intern genügend abgestützt sein.

16 Der BRB 1962 soll die Wahrung der DBA als Privileg für einen bestimmten Personenkreis gewährleisten resp. die Diskriminierung aller anderen Personen sicherstellen sowie mittels gezielter Ausschlüsse bestimmter Personen von den Abkommensvorteilen zur Förderung der internationalen Steuernivellierung beitragen (Böckli, ASA 36 (1967/68) S.250; Knechtle S.130).

17 Vgl. zum Begriff der Missbräuchlichkeit die Ausführungen Höhns, ASA 46 (1977) S.163ff., wonach eine Steuerumgehung nur dann einen Rechtsmissbrauch darstelle, wenn es in hohem Masse stossend, d.h. untragbar wäre, wenn der betreffende Tatbestand steuerfrei bleiben würde. Nur die einen offenbaren Rechtsmissbrauch darstellende Steuerumgehung solle dabei keinen Schutz finden.

schäftlichen Betrieb als abzugsberechtigte Empfänger vorgeschoben werden (Art.2 Abs.2 lit.d)¹⁸.

e) Kreisschreiben der EStV vom 31. Dezember 1962¹⁹

Dieses Kreisschreiben konkretisiert die zu erfüllenden Bedingungen, damit die Beanspruchung einer Steuerentlastung von der Steuer des anderen Vertragsstaates nicht als missbräuchlich gilt, wie folgt:

- a) Die abkommensbegünstigten Einkünfte müssen in der Ertragsrechnung mit dem Bruttobetrag ausgewiesen werden (abzüglich nicht erstattbarer ausländischer Steuern).
- b) Von den durch die Ertragsrechnung ausgewiesenen Einkünften, für die eine Steuerentlastung beansprucht wird, dürfen max. 50% zur Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden²⁰.
- c) Der verbleibende Teil der Einkünfte ist in der Schweiz zu versteuern, wobei lediglich die auf diesen Teil der Einkünfte entfallenden Verwaltungskosten und Steuern in Abzug gebracht werden dürfen.
- d) Aufwendungen, die mit abkommensbegünstigten Einkünften im Zusammenhang stehen, sind ausschliesslich aus diesen zu decken. Aufwendungen, die mit bestimmten anderen Einkünften zusammenhängen, dürfen nicht aus abkommensbegünstigten Einkünften gedeckt werden.
- e) Die indirekte Weiterleitung (Vergütung über eine andere schweizerische Zwischenstelle) ist der direkten Weiterleitung gleichgestellt.

18 BGE 94 I 666. Eine Steuerentlastung ist ausgeschlossen, wenn die abkommensbegünstigten Einkünfte zu mehr als der Hälfte nicht-abkommensberechtigten Personen gutgeschrieben werden.

19 Abgedruckt in Sammlung EStV, Bd. III, IB, 2a, S.7ff.

20 Als Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen gilt einerseits die Bezahlung von Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Entwicklungs-, Werbe-, Einführungs- und Reisespesen, andererseits die Vornahme von Abschreibungen auf Vermögenswerten jeder Art (insbesondere entgeltlich erworbener Urheber- und Patentrechte, Verfahren etc.; vgl. Lüthi, Handbuch S.347).

- f) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften müssen pro Geschäftsjahr mindestens 25% des Bruttobetrages der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn ausschütten (Ausschüttungsgebot)²¹.
- g) Die verzinslichen Kreditoren dürfen nicht mehr als das Sechsfache des Grund- oder Stammkapitals und der offenen Reserven ausmachen²²; dabei dürfen die Schulden nicht zu einem 7% übersteigenden Satz verzinst werden²³.

Lit.a bis e des Kreisschreibens richten sich gegen die übermässige Weiterleitung (Verbot des Durchlaufs), lit.f soll der Gewinnhortung entgegenstehen und lit.g bezweckt die Verhinderung einer unangemessenen Finanzierung.

f) Würdigung des BRB 1962

Der BRB 1962 ist in Form einer unselbständigen Verordnung ergangen; in Ausübung des akzessorischen Prüfungsrechts gemäss Art. 113 Abs.3 und Art.114bis BV hat das Bundesgericht im Entscheid BGE 94 I 659 die Staatsvertrags- und Gesetzmässigkeit des BRB 1962 ausdrücklich bestätigt²⁴. Der BRB 1962 laufe auch dem Sinn

21 Dabei werden verdeckte Gewinnausschüttungen an die Pflichtausschüttung angerechnet. Die Deckung geschäftsmässig begründeter Verluste ist ausdrücklich vorbehalten.

Diese Regel betrifft v.a. ausländisch beherrschte schweizerische Gesellschaften und zielt auf Sicherstellung des Verrechnungssteuerertrages (Lüthi, Handbuch S.349).

22 Für die Berechnung der Eigenmittel wird nur der einbezahlte Teil vom Grund- oder Stammkapital berücksichtigt. Die Vorschrift des Finanzierungsverhältnisses von 1:6 wird auf Banken, die dem Bankengesetz unterstellt sind, nicht angewandt.

23 Betrifft das Jahr 1983. Der Zinssatz wird i.d.R. jährlich festgelegt und betrug für das Jahr 1979 5,5%; 1980 6%; 1981 7% und 1982 7,5%.

24 Bei unselbständigen Verordnungen aufgrund einer Gesetzes- oder Beschlussdelegation bezieht sich die richterliche Kontrolle vorab darauf, ob sie im Rahmen der Delegation bleiben (BGE 94 I 665). Dieser Bundesgerichtsentscheid stellt sich insbesondere der Kritik Flüges (SAG 35, 1963, S.185ff. und StR 18, 1963, S.62ff.) entgegen, welcher bereits in der Ausdehnung der Verordnungskompetenz auf die Fälle angeblichen Missbrauchs einen Verstoss gegen den Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer resp. der Gesetzmässigkeit der Verwaltung gesehen hatte und der den BRB 1962 als nicht durchführbar und verfassungswidrig bezeichnet hatte.

und Zweck der DBA nicht zuwider²⁵, daher hätte der Bundesrat auch keine Zustimmung der Vertragspartner der einzelnen DBA benötigt; grundsätzlich sei jeder Vertragspartner berechtigt, ein DBA selbständig auszulegen²⁶.

An diesem Punkt setzt auch die Kritik am BRB 1962 ein²⁷: Die enge Umschreibung der Missbräuchlichkeit im BRB und im Kreis Schreiben führt zum Ausschluss gewisser Personen von der Entlastung ausländischer Quellensteuern, obwohl diese Personen nach dem subjektiven Geltungsbereich von Art.1 DBA grundsätzlich die Abkommensvorteile für sich in Anspruch nehmen könnten²⁸; auch das OECD-Musterabkommen lässt die durch den BRB 1962 unterbundenen Steuervorteile prinzipiell zu.

Es liegt also m.a.W. die Situation vor, dass die in einem Staatsvertrag verbrieften Rechte der Steuerpflichtigen -"im Einklang mit dem Sinn und Zweck des DBA"²⁹- d.h. im Interesse des Partnerstaates, auf dem Ordnungswege einseitig eingeschränkt werden, was mir zumindest fragwürdig erscheint. Sicher liegt es auch im Interesse der EStV, die notwendigen Massnahmen zu ergreifen, um ungerechtfertigterweise beanspruchten Steuerentlastungen Einhalt gebieten zu können; ansonsten bestünde allenfalls die akute Gefahr einer Schädigung der Interessen der angestammten schweizerischen Wirtschaft durch eine Verschlechterung oder gar Kündi-

25 Der zitierte Entscheid sieht im Sinn und Zweck eines DBA lediglich die Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung. Allfällige weitere Zwecke eines DBA fallen ausser Betracht.

26 BGE 94 I 666f.

27 Flüge, SAG 35 (1963) S.185ff. und StR 18 (1963) S.62ff; Kammermann S.117ff; Endriss S.35 ff. Endriss S.44 zufolge verstösst der BRB 1962 ex definitione gegen den im nationalen und internationalen Bereich allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsatz der Gleichheit der Besteuerung.

28 Das DBAA schränkt den Geltungsbereich nicht dermassen ein, dass juristische Personen mit Sitz in der Schweiz die Abkommensbegünstigungen nur bei Vorliegen bestimmter Beteiligungsverhältnisse resp. Vornahme minimaler Gewinnausschüttungen in Anspruch nehmen könnten (Kammermann S.119). Die diesbezügliche Einschränkung durch den BRB 1962 widerspricht nach Ansicht einzelner Autoren dem in- und ausländischen Handels- und Steuerrecht und bedürfte einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage (Flüge, SAG 35, 1963, S.195).

29 Hier der Vermeidung der DB, vgl. Anm.25 hievor.

gung der bestehenden Abkommen seitens des Partnerstaates³⁰. Nicht zuletzt deshalb sieht die EStV den BRB 1962 als wirksames Instrument zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs; überdies habe er die schweizerische Stellung bei der Aushandlung neuer bzw. der Revision bestehender DBA gestärkt³¹.

Eine auf dem Verordnungswege erfolgte Einschränkung dürfte aber dabei m.E. nicht weiter gehen, als der Geltungsbereich des Abkommens im DBA selbst eingeschränkt ist. Eine rechtlich einwandfreie und in diesem Sinne anzustrebende Methode wäre m.E. einzig die Verbriefung der Missbrauchsbestimmungen und damit der materiellen Voraussetzungen der Abkommensberechtigung im DBA selbst³², wenngleich dadurch eine stärkere Bindung der Schweiz gegenüber dem Vertragspartner resultieren würde.

30 Ludwig, StR 18 (1963) S.59, der den BRB 1962 im übrigen als massvoll bezeichnet, da dieser nicht in private internationale Wirtschaftsbeziehungen eingreife.

31 Lüthi, Handbuch S.357.

32 So Art.23 DBAD 1971; Art.14 DBAF; Art.23 DBAI; Art.22 DBAB. (Gleicher Ansicht: Böckli, ASA 36, 1967/68, S.255).

Oesterreich verlangte denn auch ursprünglich die Verankerung der internen schweizerischen Missbrauchsbestimmungen im DBA im Sinne der Aufnahme eines speziellen Missbrauchsartikels; da die Schweiz dies ablehnte, begnügte man sich damit, in Abs.7 lediglich auf die internen Missbrauchsbestimmungen der beiden Vertragsstaaten hinzuweisen (Auskunft EStV).

29. Uebergangsbestimmungen (Art.29)

Das DBAA 1953 fand bezüglich Einkommens- und Vermögenssteuern letztmals auf das Steuerjahr 1974 Anwendung; es wurde durch das Inkrafttreten des DBAA 1974 - welches nach Durchführung des Ratifikationsverfahrens erstmals für die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuern im Steuerjahr 1975 Anwendung fand - aufgehoben, soweit es sich nach seinem II. Abschnitt auf die direkten Steuern bezog.

30. Inkrafttreten (Art.30)

Das vorliegende DBA stellt eine vertragliche Vereinbarung zweier souveräner Staaten dar, welche innerstaatlich Gesetzeswirkung entfaltet; es ist deshalb ratifikationsbedürftig (Abs.1).

Das DBA trat zwischenstaatlich mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden, welcher am 4. Dezember 1974 in Bern stattgefunden hatte, in Kraft (Abs.2). Gleichzeitig unterwarfen sich die beiden Vertragsstaaten der völkerrechtlichen Bindungswirkung der getroffenen Vereinbarungen.

Innerstaatliche Voraussetzung der Ratifikation ist in beiden Vertragsstaaten die Genehmigung des auf Gesetzesstufe stehenden Abkommens durch die Legislative¹ mit anschliessender Publikation², wodurch dem DBA die Wirkung einer innerstaatlichen Rechtsnorm verliehen wird.

Gemäss Abs.2 lit.a/b ist das DBA auf die im Abzugsweg (an der Quelle) erhobenen Steuern von den nach dem 31. Dezember 1974 zugeflossenen Einkünften, wie auch auf die sonstigen für das Jahr 1975 und die folgenden Jahre erhobenen Steuern anzuwenden.

Gemäss Abs.3 gilt die Bestimmung von Art.5 Abs.2 lit.g DBAA, wonach Baustellen nach zwölfmonatiger Dauer eine Betriebsstätte zu begründen vermögen, nur für Bauausführungen oder Montagen, die nach dem 31. Dezember 1974 begonnen wurden. Baustellen, die noch unter dem DBAA 1953 errichtet wurden, vermögen erst nach 24 Monaten eine Betriebsstätte zu begründen. Dadurch soll eine Rückwirkung des vorliegenden Abkommens zuungunsten der Steuerpflichtigen vermieden werden.

In einem Verhandlungsprotokoll vom 1. Februar 1973 - welches nicht Bestandteil des DBA bildet - wurden diverse Fragen geregelt, auf die bei der Besprechung der einzelnen Artikel eingegangen wurde. Dieses Verhandlungsprotokoll bedurfte nicht der parlamentarischen Genehmigung, da es lediglich als antizipiertes Verständigungsverfahren im Sinne von Art.25 Abs.3 DBAA anzusehen ist³.

1 Schweiz: Bundesversammlung; Oesterreich: Nationalrat.

2 Schweiz: Amtl. Sammlung AS; Oesterreich: Bundesgesetzblatt BGBl.

3 Auskunft EStV.

31. Ausserkrafttreten (Art.31)

Das DBAA soll solange in Kraft bleiben, wie es nicht von einem der beiden Vertragsstaaten gekündigt wird. Jeder Vertragsstaat ist berechtigt, das DBA (auch einseitig) auf diplomatischem Wege schriftlich unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres aufzukündigen. In diesem Falle würde das DBA letztmals auf die Quellensteuern von den Einkünften angewandt, die bis zum Ablauf des Jahres, auf dessen Ende die Kündigung ausgesprochen worden ist, zugeflossen sind (lit.a) sowie auf die sonstigen Steuern, die für das Jahr erhoben werden, auf dessen Ende die Kündigung ausgesprochen worden ist (lit.b). Auf die Festsetzung eines Mindestzeitraumes, in dem das vorliegende DBA in Kraft bleiben sollte, haben beide Vertragsstaaten verzichtet.

II. NACHLASS- UND ERBSCHAFTSSTEUERN

1. Unter das Abkommen fallende Nachlässe (Art.1)

Art.1 begrenzt den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens auf Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen steuerlichen Wohnsitz¹ in einem oder allenfalls in beiden Vertragsstaaten hatten; m.a.W. es fallen nur Nachlässe unter das Abkommen, die mindestens in einem der beiden Vertragsstaaten aufgrund der in der Person des Erblassers gegebenen Umstände eine unbeschränkte Steuerpflicht auslösen².

Damit beschränkt sich der persönliche Anwendungsbereich des Abkommens aber nicht nur auf Nachlässe von Staatsangehörigen eines oder beider Vertragsstaaten. Vielmehr sollen der Erblasser, der durch Teilnahme am Wirtschaftsleben und durch Mittragung der öffentlichen Lasten des Niederlassungsstaates derart zu einem Glied dieser Gemeinschaft geworden ist, wie auch seine Erben, in den Genuss der Abkommensvorteile gelangen, auch wenn der Erblasser nicht Staatsangehöriger des Niederlassungsstaates gewesen war³.

Keine Wirkungen vermag das Abkommen jedoch für Nachlässe von Staatsangehörigen der beiden Vertragsstaaten zu entfalten, die in keinem dieser Staaten einen steuerlichen Wohnsitz hatten, denn weder Oesterreich noch die Schweiz knüpfen die Besteuerung generell an die Staatsangehörigkeit des nicht in ihrem Gebiet wohnenden Erblassers an⁴.

1 Im Sinne von Art.3 DBAA-Erb.

2 Philipp/Loukota/Pollak Z 101 N1.

3 OECD-Kommentar-Erb N 1 zu Art.1.

4 Oesterreich knüpft in einigen Fällen an die Staatsangehörigkeit an (§6 ErbStG); vgl. Ausführungen zu Art.3 DBAA-Erb.

Unterliegt ein Erbe in einem der beiden Vertragsstaaten der unbeschränkten Steuerpflicht mit Nachlasswerten, welche in Drittstaaten der beschränkten Steuerpflicht unterworfen sind (z.B. weil der Erblasser die Voraussetzung der Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten nicht erfüllt), tritt eine Doppelbesteuerung ein, die durch das Abkommen nicht beseitigt werden vermag. Hier müssen innerstaatliche Massnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung Platz greifen⁵.

5 In Oesterreich: §6 Abs.3 ErbStG; §48 BAO; vgl. Beispiel bei Philipp, OeStZ Nr.6 (1975) S.70.

2. Sachlicher Anwendungsbereich (Art.2)

Das DBAA-Erb gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung (in Form von Steuern, Zusatz- oder Zuschlagsteuern) für Nachlass- und Erbschaftssteuern, die für Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten oder seiner Gebietskörperschaften (Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände) erhoben werden. Dabei ist unerheblich, für welchen Hoheitsträger diese Steuern erhoben werden.

Der sachliche Anwendungsbereich des DBAA-Erb umfasst somit nur die von Todes wegen erhobenen Abgaben¹. Die Steuern auf Schenkungen unter Lebenden fallen trotz Aehnlichkeit mit den Nachlass- und Erbschaftssteuern nicht unter das Abkommen². Doppelbesteuerungen, die aufgrund von Schenkungen unter Lebenden entstehen, sind grundsätzlich durch innerstaatliche Massnahmen zu beseitigen³. Unter Umständen können jedoch schenkungsweise erfolgte Zuwendungen, die keiner Steuer auf Schenkungen unter Lebenden unterlagen, nachträglich zur Wahrung einer Art von Progressionsvorbehalt in die Bemessungsgrundlage der Nachlasssteuer einbezogen werden⁴. Tritt eine Doppelbesteuerung aufgrund einer Kumulierung von Schenkungssteuer und Nachlasssteuer ein, kann diese durch Anrechnung der anlässlich der Schenkung unter Lebenden entrichteten Steuer auf die Nachlasssteuer - jedenfalls soweit diese auf die geschenkten Vermögenswerte entfällt - beseitigt werden. Im weiteren steht den Vertragsstaaten das Verständigungsverfahren gemäss Art.10 DBAA-Erb offen⁵.

1 Schliesst auch Abgaben auf Schenkungen auf den Todesfall hin ein (Widmer, ASA 40, 1971, S.6).

2 OECD-Kommentar-Erb N 5 zu Art.2. Seitens der Vertragsstaaten wurde bewusst auf die Aufnahme einer Bestimmung verzichtet, wonach das Abkommen keine Anwendung findet auf die Besteuerung von nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden (Philipp, OeStZ Nr.6, 1975, S.70).

3 Vgl. Ausführungen zu Art.2 DBAA.

4 OECD-Kommentar-Erb N 7 zu Art.2; Philipp/Loukota/Pollak Z 102 N2.

5 OECD-Kommentar-Erb N 6 zu Art.2.

Gemäss Abs.2 gelten als Nachlass- und Erbschaftssteuern alle Steuern, die von Todes wegen als Nachlasssteuern, Erbanfallsteuern, Abgaben von Vermögensübergang oder Steuern von Schenkungen auf den Todesfall erhoben werden. Bei einer Steuererhebung von Todes wegen kann dahingestellt bleiben, ob die erfassten Vermögenswerte vom Erblasser bei seinem Tode hinterlassen worden sind, oder ob er diese allenfalls zu Lebzeiten zu Bedingungen übertragen hat, kraft deren sie nach dem Recht eines oder beider Vertragsstaaten der Nachlasssteuer aus Anlass des Todes des Uebertragenden unterworfen werden⁶.

Für die Erhebung von Nebenabgaben (Zuschläge, Kosten, Zinsen etc.) gelten die gleichen Bestimmungen, wie für die eigentliche Steuer, wenngleich dies in Abs.2 nicht ausdrücklich erwähnt wird⁷.

Abs.3 enthält eine nicht erschöpfende Aufstellung der zur Zeit bestehenden Steuern, für die das Abkommen Gültigkeit haben soll. In Oesterreich gehören dazu insbesondere die Erbschafts- und Schenkungssteuer, soweit ihr die Erwerbe von Todes wegen unterliegen. In der Schweiz fallen die von den Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Nachlass- und Erbanfallsteuern unter das Abkommen. Diese Aufzählung bestehender Steuern hat lediglich erläuternden Charakter; das Abkommen soll auch für alle Nachlass- und Erbschaftssteuern gelten, die künftig neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden (Abs.4). Dadurch wird klargestellt, dass eine allfällige Aenderung der Steuergesetzgebung eines der Vertragsstaaten das Abkommen nicht unanwendbar machen soll⁸.

6 OECD-Kommentar-Erb N 3 zu Art.2.

7 OECD-Kommentar-Erb N 4 zu Art.2.

8 OECD-Kommentar-Erb N 9 zu Art.2.

3. Steuerlicher Wohnsitz (Art.3)

Art.3 bezweckt vorerst eine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereiches des Abkommens durch Anknüpfung an den steuerlichen Wohnsitz des Erblassers (persönliche Zugehörigkeit). Dabei bestimmt sich bei Anwendung des DBAA-Erb nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaates, ob ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes einen Wohnsitz in diesem Staate hatte (Abs.1); der Begriff Wohnsitz erlangt dadurch eine sehr weite Bedeutung und umfasst nicht bloss den zivilrechtlichen Wohnsitz, sondern alle in den beiden Vertragsstaaten bestehenden subjektiven Steueranknüpfungsmerkmale, wie auch den gewöhnlichen Aufenthalt oder die Staatsangehörigkeit¹. Dies hat zur Folge, dass der Wohnsitz des Erblassers als in jenem Staate liegend angenommen wird, in welchem der Nachlass aufgrund subjektiver - in der Person des Erblassers gelegener - Umstände der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen wird².

Nehmen beide Vertragsstaaten aufgrund ihres innerstaatlichen Rechtes an, dass der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in ihrem Staatsgebiete hatte, müssen die Regeln über den Doppelwohnsitz gemäss Abs.2 Platz greifen. Um den Beziehungen des Erblassers zum einen Vertragsstaat gegenüber denjenigen zum anderen Vertragsstaat den Vorrang zu geben, werden die subjektiven Steueranknüpfungsmerkmale wie folgt gewichtet³:

-
- 1 OECD-Kommentar-Erb N 1/3 zu Art.4; Philipp/Loukota/Pollak Z 104 N2. Diese weiträumige Auslegung des Wohnsitzbegriffes kommt Oesterreich insofern entgegen, als die persönliche Steuerpflicht in Oesterreich gem. §6 ErbStG nicht nur an den zivilrechtlichen Wohnsitz, sondern auch an den Aufenthalt und für zwei Jahre nach Verlassen Oesterreichs an die Staatsangehörigkeit anknüpft. Wegen teilweiser Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit in Oesterreich (z.B. wenn ein Oesterreicher innert zwei Jahren nach dem Wegzug aus Oesterreich im Ausland verstirbt) wurde auch die Gleichbehandlungsklausel (OECD-MA-Erb Art.10) nicht im DBAA-Erb aufgenommen (Auskunft EStV).
 - 2 Philipp/Loukota/Pollak Z 104 N1. Die persönliche Zugehörigkeit begründet grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht der Erben am letzten Wohnsitz des Erblassers hinsichtlich des gesamten Nachlassvermögens (Zuppinger, ASA 42, 1973/74, S.291 sowie in Handbuch S.448).
 - 3 Analog der Doppelwohnsitzregelung im DBAA.

1. Ständige Wohnstätte
2. Mittelpunkt der Lebensinteressen
3. Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes
4. Staatsangehörigkeit
5. Verständigungsverfahren

Gemäss lit.a gilt der Wohnsitz des Erblassers als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem er über eine ständige Wohnstätte (Haus, Wohnung, möbliertes Zimmer) verfügte und während eines Aufenthalts von einiger Dauer in diesem Vertragsstaat gestorben ist⁴. Wesentliches Kriterium im Gegensatz zu einem offensichtlich nur vorübergehenden Aufenthalt ist die Permanenz; m.a.W. die Wohnstätte musste dem Erblasser jederzeit und nicht nur für gelegentliche Aufenthalte zur Verfügung gestanden haben, welche ihrem Zweck nach nur von kurzer Dauer sein konnten (Vergnügungs-, Geschäfts-, Studienreisen, Schulbesuche etc.)⁵.

Vorgenannte Bestimmung über die ständige Wohnstätte findet insbesondere auch für Personen mit abgeleitetem Wohnsitz Anwendung⁶. Indem vorerst auf die tatsächliche Wohnstätte im Zeitpunkt des Todes abgestellt wird, soll die Notwendigkeit einer direkten Feststellung des Willens oder der Pläne des Erblassers (Absicht des Wegzugs oder Absicht der Rückkehr an einen früheren Wohnsitz) vermieden werden⁷.

Verfügte der Erblasser in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Um den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu ermitteln, sind die familiären und gesellschaftlichen Beziehungen des Erblassers, seine Beschäftigung, seine Tätigkeit auf politischen, kulturellen und anderen Gebieten, der Ort seiner Geschäftstätigkeit, der Ort, von dem aus er sein Vermögen verwaltete etc. zu berücksichtigen, wobei diese Umstände in ihrer Gesamtheit zu würdigen sind⁸.

4 OECD-Kommentar-Erb N 11 zu Art.4.

5 OECD-Kommentar-Erb N 14 zu Art.4.

6 OECD-Kommentar-Erb N 6 zu Art.4 (Beispiele: voneinander dauernd getrennte Ehegatten; Geisteskranke in Heil- und Pflegeanstalten).

7 OECD-Kommentar-Erb N 15 zu Art.4.

8 OECD-Kommentar-Erb N 17 zu Art.4.

Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat der Erblasser den Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte, oder verfügte er in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem er seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte (lit.b). Hierbei sind nicht nur die Aufenthalte des Erblassers in seiner im betreffenden Vertragsstaat gelegenen ständigen Wohnstätte in Betracht zu ziehen, sondern auch die Aufenthalte an anderen Orten dieses Staates. Verfügte der Erblasser in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, sind alle Aufenthalte in einem Staat - unbesehen des Zweckes - zu berücksichtigen⁹. Dabei sollte die Vergleichsperiode zumindest so lang bemessen werden, bis beurteilt werden kann, ob in jedem der beiden Staaten ein gewöhnlicher Aufenthalt gegeben war und wie sich diese Aufenthalte zueinander verhalten¹⁰. Hatte der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, dessen Staatsangehörigkeit er besass (lit.c).

Alle verbleibenden Kollisionen, insbesondere in den Fällen, in denen der Erblasser die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates besass, müssen in gegenseitigem Einvernehmen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäss Art.10 DBAA-Erb beigelegt werden.

9 OECD-Kommentar-Erb N 20/21 zu Art.4.

10 OECD-Kommentar-Erb N 22 zu Art.4.

4. Unbewegliches Vermögen (Art.4)

Das Besteuerungsrecht an unbeweglichem Nachlassvermögen¹ steht dem Belegenheitsstaat zu (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Abs.1)²; dabei bestimmt sich nach dem Recht des Belegenheitsstaates, ob ein Vermögenswert als unbewegliches Nachlassvermögen zu gelten hat, resp. ein Recht dem unbeweglichen Vermögen gleichgestellt ist, an dem das betreffende Recht besteht³.

Das unbewegliche Nachlassvermögen schliesst insbesondere auch das Zugehör mit ein, d.h. bewegliche körperliche Sachen des Erblassers, die zur dauernden Verwendung mit dem unbeweglichen Nachlassvermögen derart verbunden sind, dass sie gemäss Recht des Belegenheitsstaates als Zugehör gelten. Ist eine Sache Zugehör zum unbeweglichen Nachlassvermögen, vermag auch eine vorübergehende Trennung von diesem Vermögen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers die Anwendung von Art.4 DBAA-Erb nicht auszuschliessen⁴.

Das unbewegliche Nachlassvermögen umfasst aber auch das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, auf die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, die Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie die Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen (Abs.2).

Auf Schiffe und Luftfahrzeuge sind jedoch die Regeln über das unbewegliche Nachlassvermögen nicht anzuwenden; es kommt die Spezialbestimmung von Art.6 DBAA-Erb zur Anwendung.

1 Umfasst auch unbewegliches Betriebsvermögen der Betriebsstätte eines Unternehmens (Philipp/Loukota/Pollak Z 106 N2).

2 Die wirtschaftliche Zugehörigkeit vermag nur eine auf ein ganz bestimmtes Vermögensobjekt beschränkte Steuerpflicht auszulösen (Zuppinger, ASA 42, 1973/74, S.291 sowie in Handbuch, S.448).

3 OECD-Kommentar-Erb N 2 zu Art.5.

4 OECD-Kommentar-Erb N 4 zu Art.5.

Obwohl in Abs.2 nicht ausdrücklich erwähnt, gelten hypothekari-sche oder sonstige, durch unbewegliches Vermögen gesicherte, For-derungen nicht als unbewegliches Vermögen; diese sind wie be-wegliches Vermögen zu behandeln⁵.

Art.4 DBAA-Erb gilt ohne Rücksicht auf die Art der Nutzung des unbeweglichen Nachlassvermögens; vorstehende Bestimmungen gelten demnach auch für unbewegliches Vermögen eines Unternehmens so-wie für unbewegliches Vermögen, welches der Ausübung eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnli-cher Art dient (Abs.3).

5 OECD-Kommentar-Erb N 6 zu Art.5; vgl. Ausführungen zu Art.6 DBAA. Das DBAA 1953 behandelte in Art.11 Abs.1 i.V.m. Art.3 Abs.3 hypo-thekarisch gesicherte Forderungen noch wie unbewegliches Vermögen; das Besteuerungsrecht stand dem Belegenheitsstaat der belasteten Liegenschaft zu. Von dieser Regel ausgenommen waren hypothekarisch sichergestellte Anleiheobligationen und hypothekarisch sicherge-stellte Forderungen, welche einer Unternehmung zustanden, es sei denn, die Forderung hätte Bestandteil des Betriebsvermögens einer Betriebsstätte gebildet, welche sich im Belegenheitsstaat des be-lasteten Grundstücks befand (Art.3 Abs.3 lit.a/b; Zuppinger, ASA 42, 1973/74, S.297).

5. Vermögen einer Betriebsstätte und Vermögen einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung (Art.5)

Das Besteuerungsrecht für bewegliches Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens steht dem Vertragsstaat zu, in dem sich die Betriebsstätte befindet¹; diese Regelung gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften (Abs.1)².

Voraussetzung ist dabei, dass im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ein enger Zusammenhang zwischen dem Vermögen und der Betriebsstätte bestanden hat, m.a.W. das Vermögen der Unternehmung und der betreffenden Betriebsstätte gedient hat. Dieser Nachweis ist entweder aufgrund der Geschäftsbücher der Unternehmung oder der vom Erblasser vor seinem Tode abgegebenen und als zutreffend anerkannten Steuererklärungen zu erbringen³.

1 Diese Bestimmung entspricht sowohl dem DBAA 1953 wie auch dem OECD-MA; sie ist jedoch für die Schweiz nicht von grosser Bedeutung, da nur wenige Kantone (SG/VD/GE) aufgrund materiellrechtlicher Vorschrift im kantonalen Recht von diesem Besteuerungsrecht Gebrauch machen können. Der Artikel wurde lediglich auf österreichischen Wunsch beibehalten (Botschaft des Bundesrates zum DBAA-Erb). Vgl. auch Widmer, ASA 40 (1971) S.17, der auf die geringe Bedeutung derartiger Vermögen hinweist sowie Zuppinger, ASA 42 (1973/74) S.298 Anm.39, der eine entsprechende Erweiterung der kantonalen Erbschaftssteuerrechte empfiehlt, da sich diese Norm einseitig zugunsten des Partnerstaates auswirke (ders. auch in: Handbuch, S.454).

2 Aus praktischen Erwägungen fallen Beteiligungen an Personengesellschaften (die mithin auch bewegliches Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellen), unter Art.5 DBAA-Erb. Beispiel: Eine schweizerische Personengesellschaft (zwei Gesellschafter, beide in der Schweiz ansässig) hat eine Betriebsstätte in Oesterreich. Beim Tod eines Gesellschafters ist dessen Anteil nach Auffassung der Vertragsstaaten in Oesterreich erbschaftssteuerpflichtig aufgrund von Art.5 DBAA-Erb. Dagegen unterliegen echte stille Beteiligungen in Oesterreich nicht der Erbschaftssteuer (Beispiel EstV).

3 Einer Besteuerung nach Art.5 DBAA-Erb unterliegen auch Forderungen und Wertpapiere, die einer Betriebsstätte zugeordnet werden können, genauso wie Patente und Marken (Warenzeichen) natürlicher Personen, welche zu einer Betriebsstätte gehören (OECD-Kommentar-Erb N 4/5 zu Art.6).

Abs.2 definiert die Betriebsstätte wiederum als feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit der Unternehmung ganz oder teilweise ausgeübt wird; dabei bleiben Merkmale der Gewinnerzielung und des produktiven Charakters ausser Betracht⁴.

Abs.3 beinhaltet eine keineswegs erschöpfende Aufzählung von Einrichtungen, bei denen auf eine Betriebsstätte geschlossen wird⁵. Gemäss lit.g gelten Bauausführungen oder Montagen dann als Betriebsstätten, wenn deren Dauer zwölf Monate überschreitet. Ist nun im Zeitpunkt des Todes des Erblassers eine zwölfmonatige Dauer noch nicht erreicht, jedoch absehbar, dass die Bauausführung oder Montage länger als ein Jahr dauern wird, ist der Betriebsstättenstaat gleichwohl berechtigt, die Nachlasssteuer bereits zu diesem Zeitpunkt zu erheben⁶.

Abs.4 beinhaltet den sog. negativen Katalog, d.h. einige Beispiele gewerblicher Tätigkeiten, die nicht als Betriebsstätten gelten sollen, auch wenn diese Tätigkeiten in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden⁷.

Abs.5 umschreibt die Voraussetzungen, unter denen ein abhängiger Vertreter eines Unternehmens im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte zu begründen vermag und Abs.6 regelt die Besteuerungsrechte in den Fällen, in denen ein Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch einen rechtlich und wirtschaftlich unabhängigen Vertreter (Makler, Kommissionär) ausüben lässt⁸.

4 OECD-Kommentar-Erb N 7 zu Art.6; hinsichtlich der einzelnen Elemente des Betriebsstättenbegriffs (statisches-, zeitliches- und funktionelles Moment) kann auf die Ausführungen zu Art.5 DBAA verwiesen werden.

5 Dieser positive Katalog stimmt mit Art.5 Abs.2 DBAA überein; vgl. dortige Ausführungen.

6 OECD-Kommentar-Erb N 8 zu Art.6.

7 OECD-Kommentar-Erb N 9 zu Art.6; der negative Katalog stimmt mit Art.5 Abs.3 DBAA überein, vgl. dortige Ausführungen.

8 Analog Art.5 Abs.4 und 5 DBAA, vgl. dortige Ausführungen. Diese Bestimmungen vermögen kaum je Bedeutung für die Erhebung von Nachlass- und Erbschaftssteuern zu erlangen (OECD-Kommentar-Erb N 10 zu Art.6).

Das Besteuerungsrecht für bewegliches Vermögen, das einer der Ausübung eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art dienenden festen Einrichtung zugeordnet werden kann, steht dem Vertragsstaat zu, in dem sich die feste Einrichtung befindet (Abs.7). Hinsichtlich der im Abkommen nicht näher definierten Begriffe der "festen Einrichtung" sowie auch der "freien Berufe" kann auf die Ausführungen zum DBAA verwiesen werden⁹.

⁹ OECD-Kommentar-Erb N 11/12 zu Art.6; vgl. Ausführungen zu Art.14 DBAA.

6. Schiffe und Luftfahrzeuge (Art.6)

Das Recht zur Erhebung von Nachlass- und Erbschaftssteuern für Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr sowie für die der Binnenschifffahrt dienenden Schiffe und für bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dient, steht dem Vertragsstaat zu, in welchem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet¹. Diese Bestimmung vermag indessen kein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung zu statuieren; dies hat zur Folge, dass eine allfällig verbleibende Doppelbesteuerung durch den Wohnsitzstaat des Erblassers gemäss Art.9 DBAA-Erb beseitigt werden muss².

Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes, wird das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat des Heimathafens des Schiffes zugewiesen; ist ein solcher nicht vorhanden, wird auf den Wohnsitz der Person abgestellt, die das Schiff betreibt³.

1 Privatboote fallen nicht unter diese Bestimmung; diese sind nach Art.7 DBAA-Erb zu besteuern (OECD-Kommentar-Erb N 2 zu Art.6). Für unbewegliches Vermögen, das dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen dient, greift gem. Art.4 DBAA-Erb das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates Platz.

2 Das DBAA geht hinsichtlich der diesbezüglichen Unternehmensgewinne (Art.8) sowie des betreffenden Betriebsvermögens (Art.22) solcher Unternehmungen von einem ausschliesslichen Besteuerungsrecht des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung aus. Aus praktischen Erwägungen scheint es auch sinnvoll zu sein, dass hinsichtlich dieser Steuern, die von Gesellschaften und natürlichen Personen jährlich zu entrichten sind, nur ein Vertragsstaat besteuern kann. Bei den Nachlass- und Erbschaftssteuern, welche ihrer Natur nach nur Schiff- und Luftfahrtsbetriebe natürlicher Personen erfassen können und überdies nur ein Mal erhoben werden, wäre jedoch eine derart weitgehende steuerliche Privilegierung des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht gerechtfertigt. Das Verhältnis des Wohnsitzstaats des Erblassers zum Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist folglich gleich gestaltet, wie das Verhältnis zum Belegenheitsstaat unbeweglichen Vermögens oder das Verhältnis zu dem Staat, in dem sich Vermögen befindet, welches Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellt (OECD-Kommentar-Erb N 2 zu Art.7). Es gilt jedoch, auf die geringe Bedeutung dieser Bestimmung hinzuweisen, sind doch kaum je Schiff- und Luftfahrtsbetriebe im Besitz natürlicher Personen.

3 OECD-Kommentar-Erb N 3 zu Art.7.

Als bewegliches Vermögen, das dem Betrieb von Schiffs- und Luftfahrtsgesellschaften dient, gelten auch Vermögenswerte, die dem Verkauf von Schiffs- und Flugkarten für andere Unternehmen (Agenturtätigkeit), dem Betrieb von Zubringerautobussen zwischen einer Stadt und dem Flughafen oder der Reklame und Werbung dienen. Vermögenswerte, die einer eindeutig getrennten Tätigkeit dienen, fallen nicht unter Art.6 DBAA-Erb⁴.

Hinsichtlich der Binnenschifffahrt vermag Art.6 DBAA-Erb nicht nur für die Beförderung auf Binnenwasserstrassen im grenzüberschreitenden Verkehr Geltung zu erlangen, sondern auch für die Beförderung auf Binnenwasserstrassen zwischen zwei Orten innerhalb eines Staates durch ein Unternehmen eines anderen Staates⁵.

4 OECD-Kommentar-Erb N 5 zu Art.7 nennt als Beispiel eine Werft, die in einem Staat durch ein Schiffsverkehrsunternehmen betrieben wird, dessen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in einem anderen Staat befindet.

5 OECD-Kommentar-Erb N 6 zu Art.7.

7. Nicht ausdrücklich erwähntes Vermögen (Art.7)

Das nicht nach den Artikeln 4,5 und 6 zu behandelnde Vermögen darf nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte.

Die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Wohnsitzstaat des Erblassers schliesst die Erhebung einer Nachlass- oder Erbschaftssteuer aufgrund des Wohnsitzes der Erben oder Vermächtnisnehmer im anderen Vertragsstaat aus¹; der Vorrang des Wohnsitzstaates rechtfertigt sich dadurch, dass die Besteuerung in erster Linie dem Staat zustehen soll, zu dem der Erblasser die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte².

Nur im Wohnsitzstaat des Erblassers können gemäss Art.7 DBAA-Erb alle Nachlassteile, die in den vorstehenden Bestimmungen nicht ausdrücklich erwähnt wurden, wie z.B. die übrigen beweglichen körperlichen Sachen (Möbel, Wäsche, Haushaltsgegenstände, Bilder- und andere Kunstsammlungen, Schmuck, Privatboote und Bargeld) besteuert werden³. Dabei spielt es keine Rolle, ob sich diese Vermögenswerte in einem der beiden Vertragsstaaten oder aber in einem Drittstaat befinden⁴.

1 OECD-Kommentar-Erb N 8 zu Art.8.

2 OECD-Kommentar-Erb N 9 zu Art.8; die Vorrangstellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen drängt sich umso mehr auf, als weder Oesterreich noch die Schweiz ihr Besteuerungsrecht generell an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. (Für Oesterreich: Ausnahme gem. Ausführungen zu Art.3 DBAA-Erb).

3 OECD-Kommentar-Erb N 12 zu Art.8.

4 Philipp/Loukota/Pollak Z 108 N 1.

Auch die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Forderungen und Wertpapiere (Aktien, Gesellschaftsanteile, Schuldverschreibungen, öffentliche Anleihen etc.), welche nicht einer bestimmten Betriebsstätte zugeordnet werden müssen, folgt aus praktischen Erwägungen dem Wohnsitzprinzip⁵. Die Besteuerung von Beteiligungen an Personengesellschaften richtet sich kraft ausdrücklicher Regelung nach Art.5 DBAA-Erb.

-
- 5 OECD-Kommentar-Erb N 20-23 zu Art.8; der Wohnsitzstaat ist eher in der Lage, die Erbschaftssteuererklärung hinsichtlich der Wertpapiere des Erblassers zu prüfen. Im Gegensatz zum unbeweglichen Vermögen und zu Betriebsstätten, wo viele enge Beziehungen zum Belegenheitsstaat bestehen, verbindet den Erblasser bei beweglichem Vermögen (mit Einschluss der Forderungen und Wertpapiere) nichts mit dem Belegenheitsstaat (Widmer, ASA 40, 1971, S.11).

Exkurs: Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen:

Sind die mit der Verrechnungssteuer belasteten Dividenden und Zinsen zu Lebzeiten des in der Schweiz ansässig gewesenen Erblassers fällig geworden, steht der Anspruch auf Erstattung dieser Steuer an seiner Stelle den Erben zu, ohne Rücksicht auf deren Ansässigkeit (Art.58 Abs.1 VStV).

Für Erträge, die nach dem Todesfall des Erblassers fällig werden, richtet sich die Entlastung für die in Oesterreich ansässigen Erben nach Art.10 und 11 i.V.m. Art.28 DBAA. Dabei ist bei unverteiltem Nachlass auch der Testamentsvollstrecker berechtigt, namens der Erbengemeinschaft den Erstattungsantrag zu stellen (Auskunft EStV).

8. Nachlassverbindlichkeiten / Schuldenabzug (Art.8)

Sowohl Oesterreich als auch die Schweiz erheben die Nachlass- und Erbschaftssteuern vom Reinvermögen, d.h. von der positiven Differenz zwischen Aktiven und Passiven. Eine Aufteilung des Vermögens zwischen den beiden Vertragsstaaten muss deshalb auch mit einer Aufteilung der Nachlassverbindlichkeiten verbunden sein¹.

Art.8 DBAA-Erb bestimmt nun, dass Nachlassschulden² im Verhältnis der in jedem Vertragsstaat der Steuer unterliegenden Teile der rohen Nachlassaktiven zum gesamten, vom Erblasser hinterlassenen Rohvermögen in Abzug gebracht werden. Damit folgt das Abkommen - entgegen dem Musterabkommen der OECD (Erbschaftssteuern) - der Methode der proportionalen Aufteilung der Nachlassschulden³. Das DBA entspricht mithin der im interkantonalen Verhältnis der Schweiz gebräuchlichen Ausscheidungsmethode;

1 OECD-Kommentar-Erb N 4 zu Art.9.

2 Das Vorliegen einer Nachlassschuld beurteilt sich - mangels Definition im DBA - nach innerstaatlichem Nachlass- und Erbschaftsteuerrecht der Vertragsstaaten (OECD-Kommentar-Erb N 30 zu Art.9). Gleiches gilt auch in bezug auf die Abzugsfähigkeit von Kosten und Lasten, die keine vom Erblasser eingegangenen Schulden sind (z.B. Beerdigungskosten, Kosten der Nachlassabwicklung), wobei hier nur das Recht des gem. Art.8 DBAA-Erb zum Abzug verpflichteten Staates massgebend ist (OECD-Kommentar-Erb N 31 zu Art.9).

Art.8 DBAA-Erb beschlägt die Besteuerung der vom Erblasser in Geld ausgesetzten Vermächnisse nicht (OECD-Kommentar-Erb N 22 zu Art.9).

3 Die Schweiz hat gegenüber der im OECD-MA vorgesehenen Methode des Schuldenabzuges nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang einen ausdrücklichen Vorbehalt angebracht (OECD-Kommentar-Erb N 36 zu Art.9). Gem. Art.9 des OECD-MA werden die Schulden primär vom Vermögensteil abgezogen, dem sie wirtschaftlich zugehören (objektmäßige Ausscheidung). Schulden ohne besonderen wirtschaftlichen Zusammenhang müssen von den im Wohnsitzstaat zu versteuernden Nachlassaktiven abgezogen werden.

Der OECD-Kommentar-Erb stellt es den Staaten jedoch frei, in zweiseitigen Abkommen die Methode der proportionalen Schuldenaufteilung aufzunehmen. Hinsichtlich Art.8 DBAA-Erb dürfte sich die Ansicht der Schweiz durchgesetzt haben, die im interkantonalen Verhältnis bei der Erbschaftsteuer stets nach Quoten des reinen Nachlassvermögens ausscheidet. Abweichend vom interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht wird aufgrund von Art.8 DBAA-Erb auch bei Beteiligung des Erblassers an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft nach Quoten ausgeschieden.

Oesterreich dagegen behandelt den Schuldenabzug im innerstaatlichen Recht nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang (vgl. Ausführungen zu Art.22 DBAA).

Art.8 DBAA-Erb entspricht aber dem Art.13 DBAA 1953.

die Nachlassschulden werden zwischen den beiden Vertragsstaaten im Verhältnis des Wertes der Nachlassaktiven aufgeteilt (Quotenbesteuerung)⁴. Dabei wird die Bewertung der Nachlassaktiven aufgrund innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten vorgenommen. Die proportionale Methode birgt die Gefahr in sich, dass infolge einer unterschiedlichen Bewertung in den beiden Staaten für die Erbschaftssteuerpflichtigen ein unzureichender Schuldenabzug resultiert. Eine Lösung dieses Problems kann allenfalls auf dem Wege des Verständigungsverfahrens erzielt werden.

4 Bei der Quotenbesteuerung begründen sowohl die gesetzlichen wie auch die eingesetzten Erben in allen steuerberechtigten Gemeinwesen subjektive Steuerpflicht, da sie als Universalsukzessoren stets zu einer Quote des Ganzen berechtigt sind. Gleiches gilt für einen Vermächtnisnehmer, der bei quotenmässiger Ausscheidung in allen beteiligten Staaten subjektiv steuerpflichtig wird. (Vgl. die Kritik Zuppingers, ASA 1973/74 S.305ff, insbesondere S.309, an den Entscheiden des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16.5.1961, 25.4.1969 und 24.8.1972, welches - wenn gleich noch aufgrund des DBAA 1953 - bei einem in Oesterreich wohnhaften Vermächtnisnehmer, dem von einem im Kanton Zürich wohnhaft gewesenen Erblasser eine in Oesterreich gelegene Liegenschaft testiert worden war, keine Steuerpflicht im Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers angenommen hatte). Im Gegensatz dazu wäre der Vermächtnisnehmer als Singularsukzessor bei objektmässiger Ausscheidung nur in dem Staate steuerpflichtig, dem das betreffende Objekt - mit den dazugehörenden Passiven - zur Besteuerung zugewiesen wird (Zuppinger, a.a.O. sowie in: Handbuch S.459).

9. Befreiungsmethode (Art.9)

Art.9 DBAA-Erb bestimmt, dass der Vertragsstaat, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte, das Vermögen, das gemäss diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden darf, von der Besteuerung auszunehmen hat¹. Dabei muss diese Steuerbefreiung im Wohnsitzstaat ohne Rücksicht darauf gewährt werden, ob das betreffende Vermögen im anderen Vertragsstaat auch tatsächlich besteuert wird².

Der Wohnsitzstaat ist jedoch berechtigt, das freizustellende Vermögen bei der Ermittlung des Steuersatzes für das übrige Vermögen zu berücksichtigen; dies geschieht dadurch, dass der Wohnsitzstaat bei der Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das er das Besteuerungsrecht behält, den Steuersatz anwenden darf, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre (Progressionsvorbehalt).

1 Analog Art.23 Abs.1 DBAA; vgl. dortige Ausführungen.

2 Dieser Grundsatz drängt sich auch aufgrund praktischer Erwägungen auf, da dem Wohnsitzstaat dadurch Nachforschungen über die tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse im anderen Vertragsstaat erspart werden. Insbesondere muss die Nichterhebung der Steuern im anderen Vertragsstaat nicht unbedingt auf eine fehlende gesetzliche Grundlage zurückgehen; es ist denkbar, dass aufgrund besonderer Umstände (Vorliegen eines Freibetrages, aufgrund eines von einem Beamten begangenen Fehlers, Eintritt der Verjährung etc.) trotz vorhandener gesetzlicher Grundlage keine Steuer erhoben wird (OECD-Kommentar-Erb N 8 zu Art.10 A).

Das Risiko einer Steuerbefreiung in beiden Vertragsstaaten könnte nur durch eine sog. "subject-to-tax-Klausel" ausgeschaltet werden, vgl. Ausführungen zu Art.23 DBAA.

10. Verständigungsverfahren (Art.10)

Die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren in Art. 10-DBAA-Erb halten sich eng an die entsprechenden Bestimmungen des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe und der Erbschaften von 1966 und sind überdies identisch mit den Bestimmungen in Art.25 DBAA. Es kann demnach auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden. Es ist lediglich darauf hinzuweisen, dass die Aktivlegitimation zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Sinne von Art.10 DBAA- Erb den Erben, Vermächtnisnehmern und allen übrigen Personen, die mit der Verwertung oder Verwaltung der Vermögenswerte gesetzlich betraut sind (z.B. Testamentsvollstrecker), zusteht.

Abs.4 gibt den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Kompetenz, zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander zu verkehren und die dazu notwendigen Auskünfte auszutauschen¹.

1 Diese Formulierung dient als Ersatz für die weggelassene Informationsklausel (OECD-MA Art.12) und bezweckt den Schutz österreichischer Steuerbeamter gegen den Vorwurf der Verletzung des Steuergeheimnisses bei Auskünften, die für ein Verständigungsverfahren erforderlich sind (Auskunft EStV).
Schweizerischerseits werden alle für die Durchführung des Abkommens notwendigen Auskünfte erteilt (analog Art.26 DBAA, vgl. dortige Ausführungen).

11. Diplomatische und konsularische Beamte (Art.11)

Die Bestimmungen betreffend der Besteuerung diplomatischer und konsularischer Beamter in Art.11 DBAA-Erb entsprechen den Bestimmungen in Art.27 Abs.1 und 2 DBAA, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.

Abs.1 enthält wiederum die Garantie, dass das DBA die den Nachlässen von Angehörigen diplomatischer oder konsularischer Vertretungen nach dem Völkerrecht oder nach besonderen zwischenstaatlichen Verträgen zustehenden Vorrechte nicht einschränkt¹.

Gemäss Abs.2 steht das Besteuerungsrecht dem Entsendestaat zu, soweit eine Nachlass- oder Erbschaftssteuer wegen dieser Vorrechte im Empfangsstaat nicht erhoben werden kann. Damit soll vermieden werden, dass infolge Zusammentreffens der diplomatischen und konsularischen Vorrechte mit den Bestimmungen des DBA eine Befreiung der Erben oder Vermächtnisnehmer von jeglicher Nachlass- und Erbschaftssteuer eintreten kann².

1 Honorarkonsuln geniessen gemäss allgemeinen Regeln des Völkerrechts keine steuerlichen Vorteile, weshalb sich deren Erben resp. Vermächtnisnehmer nicht auf Art.11 DBAA-Erb berufen können (OECD-Kommentar-Erb N 5 zu Art.14).

2 OECD-Kommentar-Erb N 2 zu Art.14.

12. Uebergangsbestimmung (Art.12)

Mit Inkrafttreten des DBAA-Erb 1974 trat das DBAA 1953 ausser Kraft, soweit es durch das DBAA 1974 nicht bereits ausser Kraft getreten ist¹. Das DBAA 1953 fand bezüglich Nachlass- und Erbschaftssteuern noch Anwendung auf Nachlässe von Personen, die vor dem 1. Januar 1975 verstorben sind.

1 Betrifft die erbschaftssteuерlichen Bestimmungen in Art.11-13 DBAA 1953.

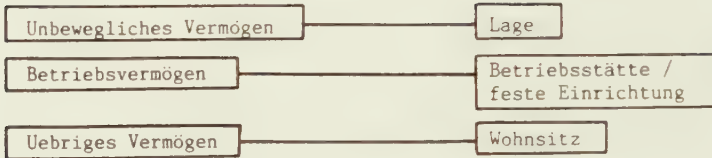
13. Inkrafttreten (Art. 13)

Hinsichtlich Ratifikationsbedürftigkeit dieses Abkommens kann auf die Ausführungen zu Art. 30 Abs. 1 DBAA verwiesen werden. Der Austausch der Ratifikationsurkunden hat am 4. Dezember 1974 in Bern stattgefunden, wodurch das DBAA-Erb zwischenstaatlich in Kraft getreten ist; seine Bestimmungen finden gemäss Abs. 2 auf Nachlässe von Personen Anwendung, die nach dem 31. Dezember 1974 sterben.

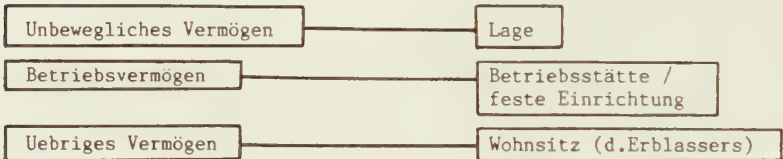
14. Ausserkrafttreten (Art.14)

Solange das DBAA-Erb nicht von einem der Vertragsstaaten gekündigt wird, bleibt es in Kraft. Eine schriftliche Kündigung auf diplomatischem Weg, unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres, ist jedem Vertragsstaat vorbehalten. Im Kündigungsfalle findet das DBAA-Erb auf Nachlässe von Personen, die nach Ablauf des Kalenderjahres verstorben sind, zu dessen Ende das Abkommen gekündigt worden ist, keine Anwendung mehr.

2. Steuern vom Vermögen



3. Nachlass- und Erbschaftssteuern



Diese Uebersicht vermag folgende zwei Grundsätze aufzuzeigen²:

- a) Besteht keine abweichende spezielle Bestimmung, ist für die Besteuerung des gesamten Einkommens resp. Vermögens (Welt-einkommen bzw. Weltvermögen) der Ansässigkeitsstaat kompetent (Universalitätsprinzip).

2 Blaich S.19.

Der Quellen-(Belegenheits-, Betriebsstätte-)Staat ist lediglich in den abschliessend aufgezählten Fällen zur Besteuerung zuständig.

- b) Zuteilungsregeln betreffen stets nur bestehende Besteuerungsrechte, die sie entziehen resp. einschränken. Keinesfalls vermögen sie jedoch innerstaatlich nicht vorhandene Besteuerungsrechte in den Vertragsstaaten zu begründen (Negative Wirkung der DBA).

II. AUSSENHANDELS- UND KAPITALANLAGESTATISTIKEN SCHWEIZ - OESTERREICH

1. Allgemeines

Die vorangehende Analyse des DBAA 1974 erfolgte vorwiegend aufgrund der von den beiden Vertragsstaaten vorgenommenen rechtlichen Würdigung der einzelnen Zuteilungsnormen in der Praxis, jedoch zumeist isoliert von wirtschaftspolitischen Ueberlegungen. Die Wechselwirkungen zwischen DBA und Wirtschaftspolitik sind - wie erwähnt - äusserst vielfältig und komplex; es würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen, näher auf diese Wechselwirkungen einzugehen. Insbesondere wäre dabei auch näher auf Aussenhandels- und Zollabkommen, den Einfluss multinationaler Organisationen (EG, EFTA), innerstaatliche Steuer- und Devisenvorschriften sowie handelsrechtliche Vorschriften, wie auch die jeweilige politische und wirtschaftliche Situation der beiden Staaten einzugehen¹.

Ein sehr wichtiger Faktor, den es ebenfalls zu berücksichtigen gilt, ist die Intensität der schweizerischen Kapitalverflechtung mit dem Ausland; hinsichtlich der schweizerischen Gläubigerstellung gegenüber dem Vertragspartner Oesterreich, insbesondere auf dem Kapitalertrags- und Lizenzsektor, verweise ich auf die beiden aufschlussreichen Statistiken bei der Besprechung der Art.10 bis 12 DBAA. Unter Ziffer 3 nachstehend möchte ich auch auf die bedeutenden Direktinvestitionen der schweizerischen Wirtschaft in Oesterreich hinweisen.

Es ist durchaus zutreffend, dass aus diesen angeführten Statistiken keine direkte Kausalität in bezug auf das Entstehen oder die Wirkungen des DBA abgeleitet werden kann und darf². Dennoch scheinen mir diese Statistiken wesentlich zum besseren Verständnis des DBA beizutragen; m.E. vermögen die angeführten Zahlen zumindest zu belegen, dass die schweizerische Wirtschaft durch das Abkommen etwelche Vorteile hat im Vergleich mit einem allfälligen vertragslosen Zustand gegenüber dem Nachbarland Oesterreich.

1 Kammermann S.60 (m.Verw.).

2 Kammermann a.a.O.

2. Aussenhandelsstatistiken

a) Vorbemerkungen

Bei der Interpretation der Aussenhandelsstatistiken ist zu beachten, dass die vorliegenden Zahlen primär Aussagekraft in bezug auf die bilateralen Handelsbeziehungen haben. Der Waren- und Güterhandel vermag nur dann eine allfällige Doppelbesteuerung auszulösen, wenn sich ein Steuerpflichtiger im anderen Staat stärker bindet und weitere Tätigkeiten ausübt, die über den blossen Kauf oder Verkauf von Gütern über die Grenze hinausgehen¹.

Da die Aussenhandelsstatistiken der Schweiz und Oesterreichs zum Teil massiv voneinander abweichen, indem beide Staaten für das gleiche Bemessungsjahr jeweils Handelsbilanzüberschüsse resp. -defizite ausweisen, werde ich nachfolgend unter lit.b die schweizerische Handelsbilanz und unter lit.c die österreichische Handelsbilanz wiedergeben.

Für die voneinander abweichenden Handelsbilanzen sind mehrere Gründe denkbar²: So wird in der österreichischen Handelsbilanz die Schweiz mit dem Fürstentum Liechtenstein zusammen erfasst, wodurch die Handelsbilanz positiv zugunsten Oesterreichs beeinflusst wird. Auch die Erfassungsgrundlagen des bilanzrelevanten Waren- und Güterhandels sind in den beiden Vertragsstaaten zum Teil unterschiedlich; so wird schweizerischerseits z.B. weder der Handel mit Energie noch der Edelmetallhandel in der Handelsbilanz erfasst. Weitere Abweichungen können auch durch Währungsdifferenzen entstehen, wobei schweizerischerseits die Umrechnung der Wechselkurse zum jeweiligen Tageskurs erfolgt. Insbesondere aber liegt eine Verfälschungsmöglichkeit der Handelsbilanzen im Umstand, dass einerseits Oesterreich Güter mit Bestimmungsland Schweiz ausweist, welche hier bloss vorübergehend in einem Zollfreilager bleiben und hernach die Schweiz wieder verlassen, andererseits die Schweiz sehr oft Oesterreich als Transitland für Waren nach Osteuropa benützt.

1 Kammermann a.a.O.

2 Auskunft Eidg. Oberzolldirektion, Bern.

b) Aussenhandel der Schweiz mit Oesterreich / Handelsbilanz³

Jahr	Total- Import	Total- Export	Saldo
in Millionen Franken			
1960	209,4	259,6	+ 50,2
1961	287,3	305,6	+ 18,3
1962	364,9	344,5	- 20,4
1963	359,1	368,9	+ 9,8
1964	440,1	448,2	+ 8,1
1965	470,5	535,2	+ 64,7
1966	544,9	643,0	+ 98,1
1967	625,1	777,1	+152,0
1968	731,6	842,5	+110,9
1969	956,6	1004,8	+ 48,2
1970	1250,7	1151,7	- 99,0
1971	1433,9	1345,2	- 88,7
1972	1671,2	1543,1	-128,1
1973	1811,8	1800,3	- 11,5
1974	2108,9	2326,1	+217,2
1975	1488,9	1852,2	+363,3
1976	1511,4	1972,8	+461,4
1977	1629,3	2245,2	+615,9
1978	1649,4	1938,8	+289,4
1979	1830,0	2010,8	+180,8
1980	2164,3	2233,6	+ 69,3
1981	2262,7	2263,0	+ 0,3
1982	2153,6	2141,6	12,0
1983	2166,9	2211,1	+ 44,2

3 Quelle: Eidg. Oberzolldirektion, Abteilung Handelsstatistik und Wirtschaftsdienst, Bern.

c) Aussenhandel Oesterreichs mit der Schweiz und Liechtenstein /
Handelsbilanz⁴

Jahr	Total- Export	Total Import	Saldo
in Millionen Schilling			
1959	1142.2	1300.3	- 158.1
1960	1438.3	1591.1	- 152.8
1961	1889.3	1807.5	+ 81.8
1962	2376.8	2001.6	+ 375.2
1963	2338.7	2239.5	+ 99.2
1964	2963.0	2632.4	+ 330.6
1965	3108.8	3018.3	+ 90.5
1966	3556.4	3623.5	+ 67.1
1967	4067.1	4387.7	- 320.6
1968	4746.2	4855.9	- 109.7
1969	5956.4	5597.5	+ 358.9
1970	7698.3	6820.3	+ 878.0
1971	8819.6	7740.2	+ 1079.4
1972	10362.5	8742.7	+ 1619.8
1973	11161.8	10255.4	+ 906.4
1974	13341.2	11548.5	+ 1792.7
1975	10229.0	11000.7	- 771.7
1976	10975.6	12990.0	- 2014.4
1977	11498.9	13988.8	- 2489.9
1978	13689.0	14248.8	- 559.8
1979	15169.9	14483.5	+ 686.4
1980	17014.8	15783.0	+ 1231.8
1981	18556.1	15952.6	+ 2603.5
1982	18707.2	15919.2	+ 2788.0
1983	18911.8	16538.7	+ 2373.1

⁴ Quelle: Oesterreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien,
sowie Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft, Wien.

d) Würdigung der Handelsbilanzen

Die Schweiz ist sowohl einfuhr- wie ausfuhrseitig nach der Bundesrepublik Deutschland und Italien der drittgrösste Handelspartner Oesterreichs und somit ein wichtiger Abnehmer österreichischer Produkte. 1983 gingen 6,8% der österreichischen Exporte in die Schweiz, währenddem 4,8% aller österreichischen Importe aus der Schweiz stammten. Die schweizerischen Konsumenten sind mit einem Pro-Kopf-Betrag von 2189.-- Schilling (ca. SFr. 260.--) die grössten Abnehmer österreichischer Produkte im Ausland. Nach einer Stagnation des bilateralen Handels in den Rezessionsjahren setzte im 1. Quartal 1984 eine deutliche Aufwärtsentwicklung ein: die österreichischen Exporte in die Schweiz stiegen verglichen mit dem gleichen Zeitraum des Vorjahres um 15,9%, wogegen sich die Importe aus der Schweiz um 8,9% erhöhten⁵.

Andererseits war Oesterreich 1981 der sechstwichtigste Abnehmer schweizerischer Waren. Wichtige Handelsprodukte sind Maschinen und Apparate, Textilien und Bekleidung, chemische Produkte, Holz, Möbel, Land-, Luft- und Wasserfahrzeuge sowie Waffen und Munition⁶.

5 Referat des österreichischen Vizekanzlers und Handelsministers Norbert Steger anlässlich der Eröffnung einer Repräsentanz der Schweizerischen Handelskammer in Linz am 6.6.1984, auszugsweise abgedruckt in: TA vom 7.6.1984.

6 Quelle: Schweizerische Kreditanstalt, Sektor Volkswirtschaft, Zürich.

3. Schweizerische Direktinvestitionen in Oesterreich¹

a) Definition

Gemäss Definition der österreichischen Nationalbank sind ausländische Direktinvestitionen Kapitalanlagen, die Devisenausländer im Inland vornehmen, um mit einer inländischen Firma dauernde Wirtschaftsbeziehungen herzustellen oder aufrechtzuerhalten, wobei gleichzeitig die Absicht besteht, die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu beeinflussen².

b) Direktinvestitionen der schweizerischen Wirtschaft³

Vom gesamten, durch die österreichische Nationalbank Ende Dezember 1981 statistisch erfassten Nominalkapital der österreichischen Unternehmen mit Auslandsbeteiligung in der Höhe von ca. 41,6 Mrd. Schilling stammten ca. 10 Mrd. Schilling aus dem Inland und 31,6 Mrd. Schilling aus dem Ausland. Von diesem ausländischen Beteiligungskapital kamen 32,1% aus der Schweiz und Liechtenstein, 30,9% aus der BRD, 14% aus den USA und 23% aus dem sonstigen Ausland.

Die Schweiz ist damit nicht nur ein wichtiger Abnehmer österreichischer Produkte, sondern auch der derzeit grösste Investor in Oesterreich⁴. Die Aufteilung der schweizerischen Investitionen in Oesterreich ergibt sich aus folgender Darstellung:

1 Quelle: Zusammenfassende Berichte und Studien der Oesterreichischen Nationalbank, Büro für Zahlungsbilanzangelegenheiten, Wien, über ausländische Direktinvestitionen in Oesterreich, Stand per Ende 1980 und 1981.

2 a.a.O. Nach einer Berechnung der Schweizerischen Bankgesellschaft beträgt der Gesamtbestand der internationalen Direktinvestitionen derzeit ca. 700 Mrd. Franken. Mehr als 80% des Investitionsvolumens im Ausland stammen aus sechs Staaten, nämlich den USA, Deutschland, Grossbritannien, Japan, der Schweiz und Frankreich (vgl. "Die Presse" vom 31.12.1981: "Auslandsinvestitionen nehmen weltweit stark zu").

3 Quelle: Oesterreichische Nationalbank, a.a.O.

4 TA vom 7.6.1984.

Herkunftslander des Auslandskapitals
in Mio S

	Schweiz u. Liechten- stein	BRD	USA	Sonstiges Ausland	Ausland insgesamt	Österreich	Nominal- kapital
1980							
Industrie							
Metalle, Fahrzeuge	1.155	1.209	159	642	3.165	1.060	4.225
Elektro	1.536	742	164	915	3.356	672	4.028
Erdöl, Chemie	1.019	840	873	1.801	4.533	359	4.892
Papier, Holz	192	410	130	255	987	386	1.373
Textilien, Bekleidung	515	425	117	169	1.226	534	1.760
Nahrungs- und Genußmittel, Leder	801	456	205	180	1.642	863	2.505
Steine, Keramik, Bauindustrie	398	591	6	12	1.008	532	1.540
Sonstige	277	7	0	2	286	478	764
zusammen	5.893	4.680	1.654	3.976	16.203	4.884	21.087
Nichtindustrie							
Energie, Verkehr	157	182	3	39	380	70	450
Handel	1.774	2.052	1.147	937	5.910	704	6.614
Fremdenverkehr	143	228	107	27	505	82	587
Gewerbe	619	1.084	106	881	2.690	386	3.076
Kreditunternehmen, Finanzierungsges.	719	154	602	524	1.998	1.585	3.583
Versicherungsunternehmen	239	348	161	401	1.150	348	1.498
Sonstige	261	783	13	38	1.095	271	1.366
zusammen	3.912	4.831	2.139	2.847	13.728	3.446	17.174
Insgesamt	9.805	9.511	3.793	6.823	29.931	8.330	38.261
1981							
Industrie							
Metalle, Fahrzeuge	1.243	1.361	165	641	3.410	1.122	4.532
Elektro	1.564	1.042	183	915	3.704	964	4.668
Erdöl, Chemie	1.094	841	999	1.895	4.729	387	5.117
Papier, Holz	201	423	131	242	996	416	1.412
Textilien, Bekleidung	523	470	117	172	1.282	521	1.803
Nahrungs- und Genußmittel, Leder	649	495	205	178	1.527	1.071	2.597
Steine, Keramik	453	590	6	13	1.062	527	1.589
Sonstige	277	7	0	2	286	486	772
zusammen	6.004	5.229	1.806	3.946	17.036	5.484	22.520
Nichtindustrie							
Energie, Verkehr	176	202	3	41	422	72	494
Handel	1.935	2.052	1.148	1.043	6.178	900	7.078
Fremdenverkehr	144	235	107	43	529	79	608
Gewerbe	656	1.159	584	949	3.349	587	3.936
Kreditunternehmen, Finanzierungsges.	742	147	599	710	2.198	1.651	3.849
Versicherungsunternehmen	236	405	182	430	1.254	392	1.646
Sonstige	262	341	13	46	662	780	1.442
zusammen	4.151	4.541	2.636	3.262	14.592	4.461	19.053
Insgesamt	10.155	9.770	4.442	7.208	31.628	9.945	41.583

Rundungen können Rechnungs-differenzen ergeben

Zu beachten ist, dass die regionale Gliederung nach Herkunftsländern des Auslandskapitals auf den Angaben über den Wohnsitz (Geschäftssitz) des unmittelbaren ausländischen Kapitalgebers beruht. In bezug auf die Schweiz und Liechtenstein als Länder, in

denen aus steuerlichen und finanziellen Ueberlegungen viele Holdinggesellschaften ihren Sitz haben, bedeutet das, dass die Direktinvestitionen solcher Holdinggesellschaften in obiger Statistik unter Schweiz bzw. Liechtenstein erfasst wurden, obwohl unter Umständen ein Kapitalgeber aus einem anderen Land dahinter steht und dieser letztlich auch die Einflussnahme ausübt⁵.

Die nachfolgende Statistik zeigt den Auslandseinfluss durch Direktinvestitionen auf die österreichische Wirtschaft in der zeitlichen Entwicklung⁶; dabei zeigt sich, dass der schweizerische Einfluss auf die österreichische Wirtschaft, gemessen an der Beschäftigtenzahl, im Laufe der letzten 15 Jahre mit 30% bis 36% relativ konstant geblieben ist. Insbesondere vermag diese Darstellung auch aufzuzeigen, dass die Schweiz bereits im Vorfeld des Vertragsabschlusses zum DBAA 1974 eine Stellung als bedeutender Investor in Oesterreich innehatte.

Rückschau auf einige wichtige Indikatoren seit 1968

Jahresende	Unter ausländischem Einfluß stehende österreichische Unternehmen											
	befragte Unternehmen	Auslandsanteil			Herkunftsländer des Auslandskapitals					Gesamtverpflichtung gegenüber d. Ausland		
		Industrie	Nicht-industrie	insgesamt	Schweiz u. Liechtenstein	BRD	USA	sonstige	insgesamt	Eigenkapital	Kredite ausl. Gesellschaften	insgesamt
	Anzahl				in Prozent					in Mio S		
1968	846	23	4	10	34	22	16	28	100	14.098	3.468	17.566
1969	846	23	4	10	33	23	16	28	100	16.175	3.462	19.637
1970	817	22	..	..	30	24	16	30	100	15.723	4.608	20.331
1971	791	22	6	12	33	26	15	26	100	19.281	4.977	24.258
1972	1.014	22	7	12	33	29	13	25	100	21.318	4.092	25.410
1973	1.310	23	8	13	36	26	13	25	100	23.248	3.585	26.833
1974	1.310	23	8	13	35	27	13	25	100	25.310	3.977	29.287
1975	1.469	25	8	13	36	28	12	24	100	29.306	4.215	33.521
1976	1.558	29	6	13	35	28	13	24	100	29.904	3.532	33.436
1977	1.558	29	6	13	34	30	13	23	100	32.742	3.243	35.985
1978	1.701	29	6	13	33	30	13	24	100	35.118	3.565	38.683
1979	1.701	29	6	13	32	34	11	23	100	37.188	3.449	40.637
1980	1.754	26	6	12	33	32	12	23	100	40.595	3.082	43.677
1981	1.754	26	6	12	32	31	14	23	100	42.912	3.115	46.027

5 Quelle: Oesterreichische Nationalbank, a.a.O.

6 Quelle: Oesterreichische Nationalbank, a.a.O.

LEBENS LAUF

Ich wurde am 3. Mai 1958 in Zürich geboren. Nach dem Besuch der Primarschule in Wallisellen und des Realgymnasiums der Kantonsschule Zürichberg-Rämibühl, Zürich, studierte ich an der Universität Zürich Jurisprudenz und schloss am 23. Februar 1983 mit dem Lizentiat ab.

Während des Studiums war ich zur Erlangung praktischer Kenntnisse bei verschiedenen Arbeitgebern tätig, so u.a. bei Finanz-Revue AG (Administration Zeitungsverlag), Atlas-Service AG (Administration Konjunkturberichte), DEZAG (Analyse der Betriebsorganisation), NCR (Schweiz) AG (Vorbereitung von Seminarien) und Reisebüro H. Imholz AG (Reiseleitungen weltweit).

Vom 15. März 1984 bis 30. September 1984 absolvierte ich mein Auditoriat am Bezirksgericht Dielsdorf, dem sich vom 1. Oktober 1984 bis 31. Dezember 1985 eine Tätigkeit als ao. Gerichtssekretär am selben Gericht anschloss. Neben meiner praktischen Tätigkeit am Bezirksgericht Dielsdorf widmete ich meine Freizeit dem Studium des internationalen Steuerrechts sowie meiner Dissertation.

Auf den 1. Januar 1986 wurde ich zum ao. Bezirksanwalt in Bülach (mit Amtsbefugnis für das ganze Kantonsgebiet) gewählt.

8304 Wallisellen, 1. März 1986

Marcel Bebié

